

Arnold Müller

Die Gleichwertigkeit der Beteiligten
im Finanzgerichtsprozeß

1969

1970

Die Gleichwertigkeit der Beteiligten
im Finanzgerichtsprozeß

Inaugural - Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte durch die Juristische Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu
Münster

vorgelegt von

Arnold Müller

aus Gleiwitz

1970



Erster Berichterstatter: Prof.Dr.F. Klein
Zweiter Berichterstatter: Prof.Dr.H.U. Scupin
Dekan: Prof.Dr.W. Stree
Tag der mündlichen Prüfung: 18.12.1969

Inhaltsübersicht:

Seite

I) Das bisherige Rechtsmittelverfahren nach der AO a.F.	
1) Die Grundzüge dieses Rechtsmittelverfahrens	
a) Aufbau und Stellung der Finanzgerichte.....	1
b) Aufgaben der Finanzgerichte.....	5
c) Das Verfahren vor dem Finanzgericht.....	11
2) Die Stellung des Finanzamts in diesem Rechtsmittelverfahren.....	19
3) Die Stellung des Steuerpflichtigen in diesem Rechtsmittelverfahren.....	22
II) Die grundsätzlichen Änderungen durch die FGO	
1) Das Wesen des Finanzgerichtsprozesses nach der FGO	
a) Die Finanzgerichtsbarkeit als Teil der Verwaltungsgerichtsbarkeit.....	24
b) Die Anlehnung der FGO an die VwGO.....	27
c) Der Finanzgerichtsprozeß als Rechtsschutzeinrichtung im Sinne von Art.19 Abs.IV GG	
aa) Aufgaben und Ziele des Finanzgerichtsprozesses nach der FGO.....	29
bb) Änderung der Verfahrensgestaltung als Folge der geänderten Zielsetzung.....	32
d) Die Maßgeblichkeit des Gewaltenteilungsprinzips.....	34
e) Die Ausnahme des § 100 Abs.II Satz 1 FGO.....	38
2) Die Verfahrensgestaltung der FGO	
a) Allgemeines zur Verfahrensgestaltung	
aa) Die einzelnen Klageformen.....	45
bb) Die Erweiterung des Rechtsschutzes gegenüber dem Verfahren nach der AO a.F.....	47

- b) Die Verfahrensgrundsätze
 - aa) Der Untersuchungsgrundsatz.....48
 - bb) Der Verfügungsgrundsatz und der Grundsatz "ne ultra petita".....57
 - cc) Das Fehlen einer Beweislast und die Mitwirkungspflicht der Beteiligten.....61
- c) Vergleich mit dem bisherigen Rechtsmittelverfahren der AO a.F. in einzelnen Punkten
 - aa) Unzulässigkeit der Verböserung.....64
 - bb) Teilweiser Ausgleich durch Saldierungsmöglichkeit.....68
 - cc) Der Bestand der behördlichen Ermessensentscheidungen und die Überprüfbarkeit unbestimmter Rechtsbegriffe.....72

III) Die Stellung des Finanzamts im Finanzgerichtsprozeß

- 1) Die Stellung des Finanzamts innerhalb des Finanzgerichtsprozesses im Allgemeinen
 - a) Seine Beklagtenrolle.....77
 - b) Die Wirkung der Rechtsmittel.....80
 - c) Die Befreiung des Finanzamts von der Kostenpflicht.....83
 - d) Der Beitritt einer Behörde.....85
- 2) Die Stellung des Finanzamts im Besteuerungsverfahren außerhalb des Finanzgerichtsprozesses
 - a) Die freiere Stellung des Finanzamts verglichen mit dem Rechtsmittelverfahren der AO a.F.....87
 - b) Der Erlaß neuer Verwaltungsakte.....89
 - c) Das Verbot, Gericht und Kläger in ihren prozessualen Rechten zu beeinträchtigen.....95
- 3) Die Bindung des Finanzamts an das Finanzgerichtsurteil.....100

IV) Die Stellung des Steuerpflichtigen im Finanzgerichtsprozeß

- 1) Die freiere Stellung des Steuerpflichtigen

verglichen mit dem Rechtsmittelverfahren der AO a.F.....	105
2) Die Bestimmung des Streitgegenstandes durch den Steuerpflichtigen.....	106
3) Die prozessualen Besserstellungen des Steuer- pflichtigen im Vergleich zum Rechtsmittel- verfahren der AO a.F. a) Sein Recht auf Akteneinsicht.....	109
b) Die Aufklärungs- und Beratungspflicht des Gerichts gegenüber dem Steuerpflichtigen.....	112
c) Das Recht des Pflichtigen auf Zwangsvoll- streckung gegenüber dem Finanzamt.....	116
4) Das Risiko des Steuerpflichtigen im Finanz- gerichtsprozeß.....	117
V) Rechtsstaatlichkeit der FGO, insbesondere in Bezug auf die Gleichwertigkeit von Pflichtigem und Finanzamt.....	120

Lehrbücher, Kommentare und Einzelschriften

1. Baumbach-Lauterbach: "Zivilprozeßordnung mit GVG und anderen Nebengesetzen", Kommentar, 28. Auflage, München und Berlin 1965
2. Barske, Kurt-Woerner; Lothar: "Finanzgerichtsordnung", Der Finanzprozeß und das außergerichtliche Vorverfahren, Stuttgart 1966
3. Becker-Riewald-Koch: "Reichsabgabenordnung", Kommentar, 9. Auflage, Köln-Berlin-Bonn-München 1965
4. Berger, Emil: "Der Steuerprozeß, Handbuch mit Kommentar zum Rechtsmittelverfahren", München und Berlin 1954
5. Bonner Kommentar: "Kommentar zum Bonner Grundgesetz", Stand 1964
6. Eyermann-Fröhler: "Verwaltungsgerichtsordnung", Kommentar, 4. Auflage, München und Berlin 1965
7. Fehse, Kurt: "Die Frage des Rechtsschutzes in Steuersachen", Dissertation, Halle-Wittenberg 1933
8. Feit, Erika: "Die Aussetzung der Vollziehung eines angefochtenen Steuerbescheids", Düsseldorf 1963
9. Forsthoff, Ernst: "Lehrbuch des Verwaltungsrechts", 1. Band (Allgemeiner Teil), 8. Auflage, München und Berlin 1961
10. Franke, Karl Gottfried Wolfgang: "Die Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte", Dissertation, Münster 1962
11. Görg, Hubert-Müller, Klaus: "Finanzgerichtsordnung", Kommentar für Wissenschaft und Praxis, H. Luchterhand-Verlag 1966
12. Gruß, Heinrich: "Das Ermessen im Steuerrecht", Dissertation, Münster 1957
13. Hamann, Andreas: "Das Grundgesetz", Kommentar, 2. Auflage, Hermann-Luchterhand-Verlag 1961
14. Hippe, Wolfgang: "Die Änderung und Berichtigung von Steuerbescheiden", Düsseldorf 1961

15. Hübschmann-Hepp-Spitaler: "Kommentar zur Reichsabgabenordnung, FGO und den Nebengesetzen", 5. Auflage, Köln - Stand Januar 1967
16. Kampe, Georg: "Verwaltungsvorschriften und Steuerprozeß". Stuttgart 1965
17. Koehler: "Verwaltungsgerichtsordnung", Kommentar, Berlin und Frankfurt 1960
18. Kühn: "Reichsabgabenordnung", Kommentar, 4. Auflage, Stuttgart 1956
19. Leibholz-Rinck: "Grundgesetz", Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Köln-Marienburg 1966
20. Leise, Horst: "Kommentar zur Finanzgerichtsordnung", Frankfurt 1966
21. Lensdorf, Anton: "Der Schutz des Steuerschuldners nach geltendem Steuerrecht in- und außerhalb des Rechtsmittelverfahrens, Dissertation, Würzburg 1931
22. v. Mangoldt-Klein: "Das Bonner Grundgesetz", Kommentar, (1. Band 1957), Berlin und Frankfurt 1964
23. Mattern-Meißner: "Reichsabgabenordnung", Kommentar, Wilhelm-Stollfuß-Verlag, Bonn 1965
24. Maunz: "Deutsches Staatsrecht", Lehrbuch, 13. Auflage, München und Berlin 1964
25. Mittelbach, Rolf: "Das Klageverfahren im Steuerrecht", Friedrich-Kiehl-Verlag, Ludwigshafen (Rhein), 1967
26. Müffelman, Herbert: "Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile", Berlin, Duncker und Humboldt 1965
27. Niemeyer, Gisela: "Der Gegenstand des Verfahrens bei der Anfechtung von Steuerbescheiden", Düsseldorf 1962
28. Oswald, Wilhelm: "Der Rechtsschutz in Steuer-sachen nach aargauischem Recht unter besonderer Berücksichtigung der Judikatur des Obergerichts", Aarau 1932

29. Prieß, Friedrich-Wilhelm: "Der Rechtsstaatsgedanke im Steuerrecht", Dissertation, Marburg 1926
30. Reche, Hans: "Die Rechtskraft im Steuerrecht, insbesondere ihr Verhältnis zur Unabänderlichkeit", Dissertation, Münster 1952
31. Redeker-v.Oertzen: "Verwaltungsgerichtsordnung", Kommentar, 2.Auflage, Stuttgart 1965
32. Rohwer-Kahlmann: "Aufbau und Verfahren der Sozialgerichtsbarkeit", Kommentar zum SGG, Bad Godesberg, Stand: Februar 1967
33. Rosenberg: "Lehrbuch des Deutschen Zivilprozeßrechts", 5.Auflage, München und Berlin 1951
34. Schunck-De Clerck: "Verwaltungsgerichtsordnung", Kommentar, 2.Auflage, Siegburg 1967
35. Spangemacher, Gerd: "Finanzgerichtsordnung, Erläuterungen und Gesetzestext", Achim (bei Bremen) 1966
36. derselbe "Abgabenordnung", Kommentar, NWB-Verlag, Berlin
37. Steuer-Kongreß-Report 1966: München und Berlin 1966 (Verlag C.H. Beck)
38. Tipke-Kruse: "Reichsabgabenordnung", Kommentar, 2.Auflage, Köln-Marienburg 1965 (Ergänzungen: Stand Juni 1967)
39. Ule: "Verwaltungsprozeßrecht", Studienbuch, 4.Auflage, München und Berlin 1966
40. Weiße, Fritz: "Die Steueraufsicht", Dissertation, Leipzig 1938
41. Ziemer-Birkholz: "Kommentar zur Finanzgerichtsordnung", München und Berlin 1966
42. Ziemer-Haarmann: "Einspruch, Beschwerde und Klage in Steuersachen", 1.Auflage, München und Berlin 1967 (Band 1)

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	= am angegebenen Ort
a.F.	= alter Fassung
Anm.	= Anmerkung
AO	= Reichsabgabenordnung
AO a.F.	= Reichsabgabenordnung alter Fassung (in der Fassung vor dem Gesetz zur Änderung der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze vom 15. September 1965, abgedruckt in BGBl Seite 1356)
Art.	= Artikel
BB	= Betriebsberater
BFH	= Bundesfinanzhof
BFHE	= amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	= Bundesgesetzblatt (zitiert nach Jahrgang, Teil und Seite)
Bp	= Betriebsprüfung
BStBl	= Bundessteuerblatt (zitiert nach Jahrgang, Teil und Seite)
BT	= Bundestag
BVerwGE	= amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts (zitiert nach Band und Seite)
DB	= Der Betrieb
DÖV	= Die öffentliche Verwaltung
DStR	= Deutsches Steuerrecht
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
DVB1	= Deutsches Verwaltungsblatt
FGO	= Finanzgerichtsordnung
FR	= Finanzrundschau
GG	= Bonner Grundgesetz
n.F.	= neuer Fassung
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift
o.ä.	= oder ähnliches
Rdn.	= Randnote
RFH	= Reichsfinanzhof
RStBl	= Reichssteuerblatt
SGG	= Sozialgerichtsbarkeitsgesetz

StPO	= Strafprozeßordnung
StuW	= Steuer und Wirtschaft
StW	= Steuerwarte
vgl.	= vergleiche
VwGO	= Verwaltungsgerichtsordnung
ZfZ	= Zeitschrift für das gesamte Zollwesen
ZPO	= Zivilprozeßordnung

Rechtfertigung der Untersuchung

Die FGO vom 6. Oktober 1965 stellt einen Wendepunkt in der Finanzgerichtsbarkeit dar. Mit ihrem Inkrafttreten gehört das bisherige, stark umstrittene Verfahren der AO a.F. der Vergangenheit an. Mit der FGO sollte das Finanzgerichtsverfahren gleichwertig eingereiht werden unter die Gerichtsverfahren der ordentlichen und der Verwaltungsgerichtsbarkeit. Schon die Tatsache, daß die FGO so spät Gesetz geworden ist, zeigt die Problematik des geregelten Gegenstandes. Die Verzögerung beruht nicht allein darauf, daß Terminschwierigkeiten in mehreren Legislaturperioden des Bundestages auftraten.

Die FGO ist nicht einhellig begrüßt und gutgeheißen worden. In der folgenden Untersuchung soll der Erfolg dieser Neuregelung untersucht werden. Die Rechtsstaatlichkeit dieser neuen Verfahrensordnung soll auf einem Teilgebiet geprüft werden. Es soll untersucht werden, ob eine Gleichwertigkeit der Beteiligten hinsichtlich ihrer prozessualen Stellung erreicht worden ist. Gemeint ist die Gleichwertigkeit der beiden Hauptbeteiligten in den Rollen, in denen sie sich vor dem Finanzgericht stets gegenüberstehen, der Steuerpflichtige in der Rolle des Klägers und das Finanzamt in der Rolle des Beklagten. Die Untersuchung soll sich nur auf das Verfahren in der ersten Instanz beziehen.

Angesichts der Besonderheiten des Finanzgerichtsverfahrens erschien es unangebracht, es in der Untersuchung auf einen Vergleich mit anderen Gerichtsordnungen abzustellen. Statt dessen sollen die Regelungen der FGO vor dem Hintergrund des bis zu ihrem Inkrafttreten geltenden Berufungsverfahrens der AO a.F. betrachtet werden. Dabei soll, sofern nicht ausdrücklich auf etwas anderes hingewiesen wird, derjenige Rechtszustand vergleichsweise herangezogen werden, der unmittelbar vor dem Inkrafttreten der FGO herrschte. Nur so können die von der FGO gebrachten Neuerungen richtig gewertet werden. Angesichts des großen Umfangs der geregelten Materie kann sich die Untersuchung nur auf die besonders bedeutsamen Verfahrensteile beziehen.

I) Das bisherige Rechtsmittelverfahren nach der AO a.F.

1) Die Grundzüge dieses Rechtsmittelverfahrens

a) Aufbau und Stellung der Finanzgerichte

Die Gleichwertigkeit der beiden Hauptbeteiligten vor dem Finanzgericht ist als ein wesentlicher Verfahrensgrundsatz des Steuerprozesses anzusehen. Dieser Grundsatz ist aus dem Wesen des gerichtlichen Verfahrens in einem Rechtsstaate abzuleiten.(1) Ein Verstoß gegen ihn ist als Verfahrensmangel des konkreten Rechtsstreits zu sehen und muß zur Aufhebung des Urteils führen.(2)

Die Frage, ob die FGO eine Gleichwertigkeit der beiden Hauptbeteiligten herbeiführt, ist dahin zu verstehen, ob eine Gleichstellung hinsichtlich der prozessualen Rechte erfolgt ist. Bei Beantwortung dieser Frage hat die Tatsache außer Betracht zu bleiben, daß sich im Steuerrechtsstreit der Kläger vom Psychologischen her gesehen in einer anderen Lage befindet als das beklagte Finanzamt. Im Gegensatz zur Behörde als einem Organ des Staates geht es auf Seiten des Klägers stets um das Geld eines Bürgers oder mehrerer Bürger. Im Regelfalle leidet der Kläger unter der Unsicherheit des Prozeßausgangs, die in jedem Rechtsstreit notwendig enthalten ist. Er befindet sich in der ungünstigen Lage dessen, um dessen Geld es geht. Zu seiner Rechtsverteidigung muß er Vorleistungen erbringen, zum Beispiel die Kosten für seine Prozeßvertretung vorschießen. Seine geschäftliche Betätigung und Planung kann durch den Rechtsstreit in Mitleidenschaft gezogen werden. Alle diese Nachteile jedoch bringt ein Rechtsstreit anderer Prozeßart gleichfalls mit sich. Sie können durch keine prozessuale Gleichstellung von ihm genommen werden.(3)

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.2 zu § 57 FGO (Band V)

2) Oswald in StuW 1966 Spalte 265

3) Feit, Seite 3

Bis zum Inkrafttreten der FGO am 1. Januar 1966 (1) haben die Finanzgerichte Recht gesprochen im sogenannten steuerlichen Rechtsmittelverfahren.

Bis zum Ende des zweiten Weltkrieges war dieses Verfahren einheitlich für das deutsche Reich geregelt in den Vorschriften der §§ 228 ff AO a.F. Damals fungierten die Finanzgerichte als Rechtsmittelbehörden und waren den Landesfinanzämtern angegliedert, § 14 AO a.F. Die Landesfinanzämter übten die Dienstaufsicht über den Geschäftsbetrieb beim Finanzgericht aus. In ihrer Organisation - also hinsichtlich der "beamteten" Richter, des Büropersonals und der Kanzlei - waren die Finanzgerichte der Abteilung für Besitz- und Verkehrssteuern des Landesfinanzamts angegliedert. Es wurden Verwaltungsbeamte der Landesfinanzämter zu Richtern der Finanzgerichte bestellt, wobei sie gleichzeitig Finanzbeamte und auch disziplinarisch Mitglieder der Landesfinanzämter blieben. (2) Ihre Bestellung zu Richtern der Finanzgerichte war also lediglich Ausfluß des "Hauptamtes" bei dem Landesfinanzamt. Wurde hierdurch auch eine enge Berührung zwischen dem Finanzgericht und der Praxis in der Verwaltung erreicht, so konnte man doch von einer richterlichen Unabhängigkeit der Finanzrichter nicht sprechen. Die Pflichten als Richter bei dem Finanzgericht waren ausgestaltet als eine Nebenpflicht zur Haupttätigkeit bei dem Landesfinanzamt. (3) Der Finanzrichter war als Beamter des Landesfinanzamts den Weisungen des Präsidenten des Landesfinanzamts und des Finanzministers unterworfen. (4) Angesichts der Unmöglichkeit für den betreffenden Beamten, sich in seiner Vorstellungswelt zu teilen in einen abhängigen, weisungsgebundenen Verwaltungsbeamten und einen unabhängigen Richter, war eine vollständige richterliche Unabhängigkeit nicht gewährleistet. Weder die Art der Berufung noch die Möglichkeit

1) BGBl 1965 I Seite 1477

2) Fehse Seite 31, Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.25 der Einleitung zur FGO (Band V)

3) Prieß Seite 55 f

4) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.28 a.a.O.

des Verlustes dieses Richteramtes war geeignet, eine richterliche Unabhängigkeit zu garantieren: ein Verwaltungsbeamter wurde abgeordnet, nunmehr als Richter über die Verwaltungstätigkeit der eigenen Behörde zu urteilen, wobei er gleichzeitig Verwaltungsbeamter dieser Behörde blieb. Da das Richteramt an das "Hauptamt" als Verwaltungsbeamter bei dem Landesfinanzamt gebunden war, hatte die Versetzung des Verwaltungsbeamten von dem Landesfinanzamt den Verlust des Richteramtes zur Folge.

Nach dem Ende des zweiten Weltkrieges bestand im Hinblick auf den Aufbau und die Stellung der Finanzgerichte zunächst keine einheitliche Regelung. Im Lande Nordrhein-Westfalen begannen wie in der ganzen britischen Besatzungszone die Finanzgerichte am 1. Februar 1949 tätig zu werden. Eine Regelung für dieses Verfahren brachte die Verordnung der Militärregierung Nr. 175.(1) Die Vorschriften der MRVO Nr.175 wichen von denen der zuletzt gültig gewesenen AO a.F. erheblich ab. Sie brachten einen weitergehenden Rechtsschutz für den Steuerpflichtigen. Das Enumerationsprinzip der AO a.F. wurde erweitert. Der bedeutendste Unterschied im Formellen war, daß nach § 8 MRVO Nr.175 die Richter der Finanzgerichte hauptamtlich eingesetzt wurden und nicht gleichzeitig in der Verwaltung tätig sein durften. Sie unterstanden disziplinarisch dem Präsidenten des Finanzgerichts, § 4 MRVO Nr.175, während die oberste Dienstaufsicht der Finanzminister des betreffenden Landes hatte, § 4 Abs.II MRVO Nr.175. Damit war für das Gebiet der britischen Besatzungszone in Bezug auf die Unabhängigkeit der Finanzrichter eine Regelung gebracht worden, die spätere bundeseinheitliche Regelungen vorwegnahm und dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gewaltenteilung im Sinne des Art.20 GG entsprach.(2)

1) VOBL für die britische Zone 1948 Seite 385 =
Steuer- und Zollblatt (Ausgabe NW) Nr.36 Jahrgang 3

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.12 vor § 228 AO

Die Regelungen über das Rechtsmittelverfahren der AO a.F., §§ 228 ff, die außerhalb der britischen Besatzungszone noch in Kraft waren, wurden trotz der genannten Mängel von der höchststrichterlichen Rechtsprechung als mit dem Grundgesetz vereinbar angesehen. Es entspreche, so entschied der BFH (1), zwar dem Geiste des Bonner Grundgesetzes, die Finanzgerichte mit hauptamtlich und planmäßig endgültig angestellten Richtern zu besetzen, das Grundgesetz erlege dem Landesgesetzgeber jedoch keine Verpflichtung auf, dies zu tun. Die AO gestatte eine Besetzung der Finanzgerichte mit solchen hauptamtlichen Mitgliedern, die nicht auf Lebenszeit ernannt würden und außerdem noch eine Tätigkeit in dem Landesfinanzamt ausübten. Diese Regelung stehe nicht im Gegensatz zu Art.92 und 97 GG. Es sei auch Sorge dafür getragen, daß nicht solche Beamte als Finanzrichter tätig würden, die den konkreten Streitfall vorher als Finanzbeamte bearbeitet hätten.

Der BFH ging auf das Problem des "Richters in eigener Sache" nicht ein, welches sich daraus ergab, daß bei dem Finanzgericht Beamte als Richter fungierten, die von der Finanzverwaltung abhängig waren.(2) Mit der herrschenden Meinung in der Literatur wird man entgegen der Auffassung des BFH (3) feststellen müssen, daß die Verfahrensregelung der §§ 228 ff AO dem Finanzrichter nicht diejenige Sonderstellung einräumte, die andere Gerichtsordnungen dem Richter gewähren, um dem menschlichen Hang zum Opportunismus entgegenzuwirken. Eine gerichtliche Kontrolle des Handelns der Finanzverwaltung war nicht gegeben, weil die Finanzgerichtsbarkeit den Streitenden nicht als unbeteiligter Dritter gegenüberstand. Eine organisatorische Unabhängigkeit im Sinne des Grundsatzes der Gewaltenteilung ist erforderlich, bei der zum Ausdruck kommt, daß die Gerichts-

1) Urteil vom 7. Februar 1952 (IV 338/51 U) in BStBl 1952 Teil III Seite 162

2) Fehse Seite 34 f

3) BFH in BStBl 1952 III Seite 162

barkeit eine eigene Staatsgewalt darstellt.(1)

Bei dem Fehlen einer richterlichen Unabhängigkeit wurden die Finanzgerichte im Verfahren der AO a.F. nicht erstinstanzlich als Gerichte tätig, sondern als Rechtsmittelbehörde im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens, als Selbstkontrolle der Verwaltung.(2) Man sprach den Finanzgerichten als einer "Administrativ-Justiz", als einer "Hausgerichtsbarkeit der Finanzverwaltung" sogar die Gerichtseigenschaft ab und forderte die Zuständigkeit der allgemeinen Verwaltungsgerichte auch auf steuerlichem Gebiet.(3) Eine so weitgehende Forderung war schon angesichts der Tatsache, daß das Verfahren vor dem BFH (und früher vor dem RFH) eine Gerichtskontrolle darstellte und das Grundgesetz eine mehrstufige Gerichtskontrolle nicht fordert, nicht gerechtfertigt.(4)

Die organisatorische Unabhängigkeit der Finanzgerichte wurde herbeigeführt durch das sogenannte Vorschaltgesetz vom 22. Oktober 1951 - in Kraft ab 1. Januar 1958 - (5), das insoweit eine bundeseinheitliche Regelung brachte. Lediglich in der früheren britischen Besatzungszone brachte dieses Gesetz über Maßnahmen auf dem Gebiete der Finanzgerichtsbarkeit kaum Änderungen, weil ein vergleichbares Verfahren schon nach der MRVO Nr. 175 gegolten hatte.

Ob die Finanzgerichte später, als sie organisatorisch unabhängig waren, Rechtsschutzfunktion im Sinne des Grundgesetzes wahrnahmen, ist zu untersuchen an Hand der Zielsetzung des finanzgerichtlichen Verfahrens.

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.7 zu § 1 FGO (Band V)

2) Bauer in DB 1965 Seite 1645; Fehse Seite 64;
Meßmer in "Steuerkongreßreport 1966" Seite 250

3) Berger Seite 67; Fehse Seite 50; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.31 der Einleitung zur FGO; Ziemer-Birkholz, Rdn.53 zu § 76

4) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.3 der Einleitung zur FGO (Band V)

5) BGBI 1957 Seite 1746 = BStBl 1957 I Seite 525

b) Aufgaben der Finanzgerichte

Der Rechtsweg in der Finanzgerichtsbarkeit war im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens der AO a.F. begrenzt. Steuerverwaltungsakte konnten nur angefochten werden nach dem Enumerationsprinzip: der Rechtsweg war nur eröffnet gegen die in den §§ 228 ff aufgezählten Verwaltungsakte. Vor allem die mit der Beschwerde anzufechtenden Verwaltungsentscheidungen der §§ 237, 304 Abs.IV AO a.F. konnten nicht vor das Finanzgericht gebracht werden. Das Anfechtungsverfahren wurde als "Berufung" bezeichnet, die ihrem Wesen nach eine Art Anfechtungsklage war, rechtssystematisch jedoch nicht in allen Teilen in derselben Weise ausgestaltet war wie die Anfechtungsklage des allgemeinen Verwaltungsrechts. Die vom BFH zum Teil zugelassenen übrigen Klagearten (1), zum Beispiel die Untätigkeitsklage, widersprachen dem System der AO a.F. (2).

Die Tätigkeit des Finanzgerichts wurde zunächst nicht vom Standpunkte des Rechtsschutzes für den einzelnen Bürger aus gesehen: Gegenstand der Prüfung im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens war der Steuerfall in seiner Gesamtheit(3), nicht aber ausschließlich die Rechtmäßigkeit jener Punkte des Verwaltungsakts, an deren Prüfung dem Steuerpflichtigen gelegen war. Das Finanzgericht hatte die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des gesamten Steuerfalles klarzustellen, und zwar unabhängig davon, wodurch sich der Berufungsführer im Einzelfalle beschwert fühlte. Verglichen mit dem Veranlagungsverfahren des Finanzamts bedeutete das Gerichtsverfahren also nichts im Wesen Neues, sondern nur ein "verlängertes Veranlagungsverfahren". Für das gesamte Rechtsmittelverfahren, sowohl für das Einspruchsverfahren vor dem Finanzamt als auch für das Berufungsverfahren vor dem Finanzgericht, bildete der Steueranspruch den Gegenstand

1) Urteil des BFH vom 3.März 1959 (I 76/57S) in BStBl 1959 III Seite 251; Urteil vom 13. November 1959 (VI 124/59 U) in BStBl 1960 III Seite 108

2) Mattern-Meißner, AO, Rdn.1806

3) Berger Seite 251

des Verfahrens.(1) Das Finanzgericht konnte im Berufungsverfahren in gewissen Fällen sogar eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens des Finanzamts setzen.(2)

Der Umfang der finanzgerichtlichen Tätigkeit erfuhr allerdings von der Praxis her eine Einschränkung: da es arbeitsmäßig nicht zu bewältigen war, jeden bei Gericht anhängigen Steuerfall in allen Einzelheiten aufzurollen und zu prüfen, prüfte das Gericht im Regelfalle insoweit nicht die Veranlagung des Berufungsführers durch das Finanzamt, als sich aus dem Akteninhalt und den sonstigen Umständen Bedenken nicht ergaben.(3)

Der Große Senat des BFH hat in einem Gutachten vom 17. April 1951 (4) den Finanzrechtsweg erweitert: unter Berufung auf die verfassungsrechtliche Rechtsschutzklausel des Art. 19 Abs. IV GG gab er dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, auch gegenüber reinen Ermessenakten der Finanzverwaltungsbehörden die Steuergerichte anzurufen. Den Finanzgerichten wurde die Befugnis zugesprochen zu prüfen, ob die Finanzbehörde die gesetzlichen Ermessengrenzen eingehalten hatte. Entsprechend dem Grundsatz der Gewaltenteilung durfte das Finanzgericht die angefochtene Entscheidung aufheben, nicht dagegen das eigene Ermessen an die Stelle des behördlichen Ermessens setzen. Eine Ausnahme sollte dann bestehen, wenn ein Fall sogenannter Ermessenseinengung auf nur eine mögliche richtige Lösung vorlag.(5)

Diese Zuständigkeitserweiterung der Finanzgerichte betraf Ermessensentscheidungen der Finanzbehörden, bei denen zunächst das Rechtsmittel der Beschwerde gegeben war, zum Beispiel bei Billigkeitsentscheidungen wie Stundung und

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn. 1 zu § 44 FGO (Band V)

2) Mattern-Meißner a.a.O.

3) Berger a.a.O.; Tipke-Kruse, Rdn. 7 zu § 243

4) (GrS D 1/51 S) in BStBl 1951 III Seite 107

5) Urteil des BFH vom 4. Dezember 1956 (I 182/56 U) in BStBl 1957 III Seite 31; Mattern-Meißner, AO, Rdn. 2626; Spangemacher, AO, Rdn. 467

Erlaß. Diese Anwendung der Generalklausel des Art.19 Abs.IV GG zur Begründung eines gerichtlichen Rechtsschutzes, wenn Rechte des Einzelnen durch die öffentliche Gewalt verletzt wurden, machte das Enumerationsprinzip jedoch nicht gegenstandslos, sondern erweiterte es lediglich.(1)

In dieser durch Art.19 Abs.IV GG eröffneten "Rechtsschutzklage" waren Ermessensentscheidungen der Finanzbehörde dann rechtmäßig, wenn sie sich innerhalb des Ermessensrahmens hielten, der im konkreten Falle aus jenen gesetzlichen Bestimmungen zu entnehmen war, die die Behörde zur Ausübung ihres Ermessens ermächtigten (2). Dagegen konnte das Finanzgericht im Rahmen des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens nicht nur prüfen, ob sich die Behörde einen Ermessensmißbrauch hatte zuschulden kommen lassen. Das Gericht konnte, wenn es die Steuer festsetzte, auch materielle Ermessenentscheidungen selbst treffen.(3) Diese Art von Ermessen wurde als "Veranlagungsermessen" bezeichnet.(4) Begründet wurde diese Befugnis des Finanzgerichts zu materieller Ermessenentscheidung damit, daß zwar der Steuerbescheid selbst keine Ermessensentscheidung darstelle, im allgemeinen die Steuerschuld also entstehe, sobald der vom Gesetzgeber umrissene Tatbestand verwirklicht sei. Daher gingen die ausnahmsweise zu fällenden Ermessensentscheidungen - zum Beispiel bei § 34 EStG a.F. - im Rahmen der Veranlagung mit dem Verfahren, das eine Ganzheit darstellte, auf das Finanzgericht über. Für solche nur ausnahmsweise zu treffenden Ermessensentscheidungen könne man, so wurde argumentiert, kein gesondertes Beschwerdeverfahren zulassen.(5)

Für das sogenannte ordentliche Rechtsmittelverfahren, das gegenüber der Rechtsschutzklage zahlenmäßig bei weitem

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.8 vor § 228 AO

2) BFH in BStBl 1951 III Seite 107 (108)

3) Mattern-Meißner, AO, Rdn.2618

4) Kampe Seite 191, 193

5) Urteil des BFH vom 23.Februar 1951 (IV 81/50 S) in BStBl 1951 III Seite 77; Urteil vom 17.Juli 1951 (I 58/51 U) in BStBl 1951 III Seite 160 (161); Urteil vom 21.Mai 1959 (IV 106/59 S) in BStBl 1959 III Seite 308 (309)

überwog (1), gab es entsprechend der ursprünglichen Zielsetzung des Rechtsmittelverfahrens, Verwaltungskontrolle und damit Verwaltungstätigkeit auszuüben (2), keine Vorschriften darüber, welche Arten von Entscheidungen die Finanzgerichte zu fällen hatten. Es fehlte ein bestimmtes, differenziertes Klagesystem. § 244 AO a.F. berechnete und verpflichtete das Finanzgericht, die zutreffende Steuer oder die zutreffenden Besteuerungsgrundlagen ohne Rücksicht auf das Begehren des Berufungsführers selbst festzusetzen.(3) Das Gericht hatte allerdings aus Gründen der Prozeßökonomie auch die Möglichkeit, nur den angefochtenen Bescheid in seinem Urteil aufzuheben und es dem Finanzamt zu überlassen, die Steuer zu berechnen.

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat neben diesen Entscheidungen im Rahmen des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens und der Rechtsschutzklage unter Berufung auf Art.19 Abs.IV GG eine Art Untätigkeits- oder Vornahmeklage zugelassen. In solchen Fällen, in denen das Finanzamt seine Entscheidung über den Einspruch ohne triftigen Grund verzögerte, konnte Berufung auch ohne das Vorliegen einer Einspruchsentscheidung eingelegt werden.(4) Dies erscheint sinnvoll und war nötig, dem Bürger Gewißheit zu verschaffen über seine steuerlichen Pflichten.(5)

Demgegenüber wurden Feststellungsklage und Feststellungsurteil unter Geltung der AO a.F. stets als nicht zulässig angesehen. Man sah hinreichenden Rechtsschutz durch das Verfahren über § 94 AO a.F. und die Möglichkeit der Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen auf dem Haftungswege (Art.34 GG) als gegeben an. Eine Rechtsschutzgarantie durch

1) Kampe Seite 191

2) Ziemer-Birkholz, Einleitung Rdn.39

3) Tipke-Kruse, Rdn.5 zu § 244

4) Urteil des BFH vom 3.März 1959 (I 76/59 S) in BStBl 1959 III Seite 251; Urteil vom 5.November 1959 (IV 131/57 U) in BStBl 1960 III Seite 122 (123); Urteil vom 27.März 1961 (I 260/60 U) in BStBl 1961 III Seite 290

5) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.66 der Einleitung zu FGO (Band V)

Art.19 Abs.IV GG wurde insoweit verneint, weil diese Vorschrift Rechtsschutz nur gegenüber der "aktuellen" Rechtsverletzung begründe, nicht jedoch einen Anspruch gebe auf Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Handlung, die nicht mehr andauere. Ein allgemeines Prinzip unserer Rechtsordnung, wonach die Feststellung der genannten Art zum gerichtlichen Rechtsschutz gehört, wurde verneint mit dem Hinweis, daß - entgegen den §§ 131 Abs.I Satz 3 SGG, 113 Abs.I Satz 4 VwGO - eine solche Vorschrift zum Beispiel in der StPO fehle.(1) Außerdem gehöre eine solche Feststellung nicht in die Systematik des Rechtsmittelverfahrens der AO a.F.(2)

Der RFH hat nur einmal in Durchbrechung dieser Grundsätze ein Feststellungsbegehren als zulässig angesehen für den Fall, daß nach erfolgter Zahlung einer geforderten Steuer ein Erstattungsanspruch bestehe.(3)

Das Berufungsverfahren vor dem Finanzgericht hatte drei Aufgaben: es hatte eine Rechtsschutzfunktion gegenüber dem steuerpflichtigen Bürger, eine Kontrollfunktion gegenüber der Finanzverwaltung und eine Interpretationsfunktion gegenüber Akten der Gesetzgebung.(4) Der Rechtsschutzfunktion gegenüber dem Staatsbürger wurde das Verfahren vor den Finanzgerichten nach der AO a.F. nicht voll gerecht. Dies galt vor allem für das Verfahren bis zur Schaffung unabhängiger Finanzgerichte durch die MRVO Nr. 175 und das Gesetz über Maßnahmen auf dem Gebiete der Finanzgerichtsbarkeit. Dies galt aber auch für die Einschränkung der Klageform, die der Vielfalt des Begehrens der Steuerpflichtigen im Rahmen der Steuerveranlagung nicht entsprach.

-
- 1) Urteil des BFH vom 13.November 1959 (VI 124/59 U) in BStBl 1960 III Seite 108 (109); Urteil vom 13.Januar 1965 (I 413/62 U) in BStBl 1965 III Seite 149; Urteil des FG Kassel vom 1.September 1965 (I 438/65) in EFG 1966 Seite 145
 - 2) Urteil des BFH vom 6.Juli 1956 (III 33/56 S) in BStBl 1956 III Seite 253 (254); Mattern-Meßmer, Rdn.1807; BFH in BStBl 1965 III Seite 149
 - 3) RFH, Urteil vom 15.März 1928 (VI A 627/27) in RFHE 23 Seite 191
 - 4) Kampe Seite 198 ff

c) Das Verfahren vor dem Finanzgericht

Die AO a.F. kannte drei Formen des Rechtsmittelverfahrens: das Beschwerdeverfahren, das Anfechtungsverfahren und das Berufungsverfahren. Nur das letztgenannte Verfahren ist Gegenstand der Untersuchung. Für dieses Verfahren vor dem Finanzgericht gab es kaum eine gesonderte gesetzliche Verfahrensregelung. Das Finanzgericht rückte, wie die Vorschriften der §§ 243, 244 und 248 AO a.F. zeigen, verfahrensmäßig in die Stellung des Finanzamts ein. In dem Verfahren vor dem Finanzgericht wurde also aus Gründen der Vereinfachung auf alle jene Förmlichkeiten verzichtet, die nach anderen Verfahrensordnungen wesentlicher Bestandteil des Gerichtsverfahrens sind. Das finanzgerichtliche Verfahren stellte nur ein verlängertes Veranlagungsverfahren dar.(1) Ohne Bindung an das Begehren des Berufungsführers hatte das Finanzgericht in eigener Verantwortung den Sachverhalt festzustellen, der für seine Entscheidung maßgeblich war.(2) Ihm waren Beschränkungen hierbei nicht auferlegt, es hatte im Einzelfall selbst zu prüfen und zu entscheiden, ob und welche Ermittlungen durchzuführen seien.

Das Gesetz enthielt in § 244 AO a.F. den allgemeinen Hinweis, daß dem Gericht als Rechtsmittelbehörde dieselben Befugnisse zuständen wie dem Finanzamt im Besteuerungsverfahren. Damit waren diejenigen Befugnisse gemeint, die sich aus der AO a.F. über die Ermittlung und Festsetzung von Steuern (§§ 160 bis 227, insbesondere die Steueraufsichtsbefugnis, §§ 190 bis 201) ergaben.(3) Dem Finanzgericht standen Steuer v e r w a l t u n g s a u f g a b e n nicht zu, insoweit war seine Tätigkeit eingeschränkt: es konnte weder Steuern stunden noch erlassen, es konnte auch keine Einheitswerte fortschreiben.(4) Dagegen konnte das Finanzgericht abwei-

1) Berger Seite 241

2) Berger Seite 250

3) Tipke-Kruse, Rdn.2 zu § 244

4) Urteil des BFH vom 19. Dezember 1963 (III 74-76/62 U) in BStBl 1964 III Seite 107

chend von Entscheidungen des Finanzamts eigene Ermessensentscheidungen im Rahmen der Veranlagung treffen, die sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen von den Entscheidungen des Finanzamts abweichen konnten.(1)

Eine Ausnahme bestand bei dem sogenannten Rechtsschutzverfahren nach Art.19 Abs.IV GG: hier war die Tätigkeit des Finanzgerichts, abweichend vom übrigen Berufungsverfahren, auf eine schlichte Rechtskontrolle beschränkt.

Ziel der finanzgerichtlichen Ermittlungen war festzustellen, ob und in welchem Umfange die vom Finanzamt behauptete Steuerpflicht des Rechtsmittelführers bestand oder nicht.(2) Dabei hatte das Gericht diese Frage unabhängig von allem zu beantworten, was zuvor in dem konkreten Steuerfall ermittelt worden war.(3) Im Grundsatz herrschte also bei dem sogenannten ordentlichen Rechtsmittelverfahren das Amtsprinzip: nicht die Beteiligten, sondern das Gericht selbst bestimmte Art und Umfang der Sachprüfung und den Gang des Verfahrens.(4) Bis zur Grenze des Zumutbaren hatte das Finanzgericht selbständig - also ohne an Anträge oder sonstiges Vorbringen der Beteiligten gebunden zu sein - die Tatsachen soweit zu ermitteln, als es sie zur Entscheidung der Streitsache für bedeutungsvoll ansah.(5) Dabei bestimmte das Gericht nach freiem Ermessen, was als geeignet anzusehen war, der Aufklärung des Sachverhalts zu dienen. Das Gericht war nicht einmal verpflichtet, den Beteiligten bekanntzugeben, welche Ermittlungen es zu erheben gedachte. Nach §§ 257, 279 AO a.F. hatten die Beteiligten nur das Recht, vom Gericht über das Ergebnis der durchgeführten Ermittlungen unterrichtet zu werden, um dazu Stellung nehmen zu können.

1) Ziemer in BB 1965 Seite 960

2) Berger Seite 422

3) Kühn, Anm.1 zu § 243

4) Kühn, Anm.2 zu § 243

5) Tipke-Kruse, Rdn.6 zu § 243

Dieser Amtsgrundsatz bestand jedoch im Formellen nicht uneingeschränkt. Das Ingangsetzen des Verfahrens war in die Hand des Steuerpflichtigen gelegt: die Einlegung der Berufung eröffnete das Gerichtsverfahren. Der Pflichtige konnte - mit Einschränkungen - das Verfahren auch beenden.

Vom Inhalt des Verfahrens her war der Amtsgrundsatz gleichfalls eingeschränkt. Die Aufklärungspflicht des Finanzgerichts hatte eine praktische Grenze: nicht jeder anhängige Steuerfall konnte in vollem Umfange geprüft werden. Schon unter diesem Gesichtspunkte hatte das Vorbringen des Rechtsmittelführers Bedeutung. Kam der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, begründete er zum Beispiel sein Rechtsmittel nicht, so konnte das Gericht sich auf die Prüfung des Steuerfalles in rechtlicher Hinsicht beschränken. Ihm konnte bei dieser Sachlage nicht der Vorwurf unzureichender Sachaufklärung gemacht werden.(1) Darüber hinaus brauchte nach Ansicht der Rechtsprechung das Finanzgericht im Regelfalle nicht auf solche Fragen einzugehen, die zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen nicht streitig waren.(2)

Der Amtsgrundsatz wurde weiter eingeschränkt durch jene ungeschriebenen Verfahrensgrundsätze, die in einem Rechtsstaate im Rahmen jedes gerichtlichen Verfahrens Geltung beanspruchen können. Zu nennen sind hier das rechtliche Gehör, das Gebot verfahrensrechtlicher Fairneß oder das Gebot verfahrensrechtlicher Gleichstellung aller am Verfahren Beteiligten. Solche Grundsätze bewirkten, daß die Beteiligten trotz des Amtsgrundsatzes nicht völlig außerhalb der Sachaufklärung standen.(3) So begründete der Grundsatz des rechtlichen Gehörs trotz des Amtsgrundsatzes für das Gericht die Verpflichtung, sich mit dem Vorbringen der Beteiligten in gewissem Rahmen auseinanderzusetzen. Das Gericht

1) Urteil des BFH vom 25.März 1955 (III 81/54 U) in BStBl 1955 III Seite 133; Urteil vom 11.Dezember 1963 (VI 340/62 U) in BStBl 1964 III Seite 98(99).

2) Urteil des BFH vom 14.August 1956 (I 82/56 U) in BStBl 1956 III Seite 321

3) Berger Seite 250

hatte auf Beweisangebote der Beteiligten im Regelfalle einzugehen, wenn es auch nicht zum Erlaß regelrechter Beweisbeschlüsse verpflichtet war. Schon die praktische Durchführung der Beweisaufnahme nötigte das Gericht, die Beteiligten heranzuziehen und ihren Sachverhaltsvortrag zu beachten. Das führte in der Praxis zu einer Angleichung an den Parteibetrieb. Wenn der Berufungsführer beispielsweise ein bestimmtes Vorbringen fallen ließ, konnte gegen das Finanzgericht nicht der Vorwurf ungenügender Sachaufklärung erhoben werden, wenn es fortan diesen Punkt nicht mehr in seine Ermittlungen einbezog.(1)

Wie stark ein solcher ungeschriebener rechtsstaatlicher Grundsatz wie etwa der Anspruch auf rechtliches Gehör zu wirken imstande war, zeigt das Recht auf mündliche Verhandlung im Rahmen des Berufungsverfahrens. Nach dem Gesetz, § 272 AO a.F., hatten die Beteiligten keine Möglichkeit, eine mündliche Verhandlung vor dem Gericht zu erzwingen. Hinsichtlich der Anberaumung einer mündlichen Verhandlung, die als eine Ermessensentscheidung des Finanzgerichts anzusehen war (2), hatte der BFH zunächst entschieden, daß das Übergehen eines Antrages auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung nur dann einen wesentlichen Verfahrensmangel darstelle, wenn es möglich sei, daß die Entscheidung bei Anhörung des Pflichtigen in mündlicher Verhandlung anders ausgefallen wäre.(3) Später entschied der BFH, die Ablehnung des Antrages auf Anberaumung der mündlichen Verhandlung sei dann zu beanstanden, wenn der Anspruch des Pflichtigen auf Gewährung des rechtlichen Gehörs verletzt werde.(4) In der Folgezeit hat der BFH aus rechtsstaatlichen Erwägungen die

1) Berger a.a.O.

2) Urteil des BFH vom 17.Oktober 1961 (I 181/60 S) in BStBl 1962 III Seite 57; Urteil vom 6.Dezember 1961 (VI 209/61 U) in BStBl 1962 III Seite 141

3) Urteil des BFH vom 21.Februar 1951 (IV 429/51 U) in BStBl 1952 III Seite 90

4) Urteil des BFH vom 29.Oktober 1953 (IV 410/52 U) in BStBl 1954 III Seite 6

Ermessensgrenzen des Finanzgerichts hinsichtlich der Anberaumung der mündlichen Verhandlung weit eingeschränkt. Danach konnte ein Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung nur abgelehnt werden, wenn das Finanzgericht in allen Punkten zugunsten des Steuerpflichtigen entscheiden wollte oder die von dem Pflichtigen vorgetragenen Angriffe bei einem in jeder Hinsicht unstreitigen Sachverhalt sich nur gegen eine gesicherte Rechtsprechung richteten.(1) In dieser und einer weiteren Entscheidung führte der BFH zur Begründung an, die gesetzliche Regelung des § 272 AO a.F. entspreche nicht mehr rechtsstaatlichen Erfordernissen.(2) In einer Entscheidung des FG München (3) wurde allerdings der Rechtsmißbrauch durch den Pflichtigen als weitere Ausnahme für die Ablehnung des Antrags auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung genannt. Das FG München versuchte, die Strenge der Rechtsprechung des BFH zu mildern, indem es feststellte, die beiden genannten BFH-Urteile seien nicht so zu verstehen, daß die Aufzählung der dort genannten Ausnahmen abschließend sein solle.

Eines der hervorstechendsten Merkmale des Amtsgrundsatzes im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens der AO a.F. war das Rechtsinstitut der Verböserung, § 243 Abs.III AO a.F. Die Möglichkeit der Verböserung hatte für das Berufungsverfahren die Bezeichnung als "verlängertes Veranlagungsverfahren" zur Folge. Die Verböserung bedeutete, daß aus der Verpflichtung des Finanzgerichts, die nach dem Gesetz geschuldete Steuer festzusetzen, und aus der Tatsache, daß das Gericht an Anträge der Beteiligten nicht gebunden war, die Berechtigung und - für den Regelfall - wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Bindung des Gerichts an Gesetz und Recht die Verpflichtung des Gerichts erwuchs, die Steuer bei Vorliegen der materiellen

-
- 1) Urteil des BFH vom 17.Oktober 1961 (I 181/60 S) in BStBl 1962 III Seite 57 (59)
 - 2) Urteil des BFH vom 16.Dezember 1965 (IV 92/64 U) in BStBl 1966 III Seite 210; vgl. auch Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.66 der Einleitung zur FGO (Band V)
 - 3) Urteil des FG München vom 13.Juli 1965 (I 221-230/64) in EFG 1966 Seite 92 (93)

Voraussetzungen auch zu erhöhen.(1) Dabei war nicht erforderlich, daß neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt geworden wären, die Anlaß zu solcher Änderung gegeben hätten, oder daß man zu einer abweichenden rechtlichen Beurteilung gelangt wäre.(2) Das Gericht war ausnahmsweise dann nicht verpflichtet zu verbösern, wenn es sich um einen Fall von untergeordneter Bedeutung handelte oder andere besondere Umstände vorlagen.(3) Die Verböserung erfolgte ohne den Antrag eines Beteiligten. Das Gericht war nach dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs verpflichtet, den Kläger auf die Möglichkeit der Verböserung im konkreten Falle hinzuweisen. Hierbei genügte nicht ein allgemeiner Hinweis auf die Zulässigkeit der Verböserung aus dem Gesetz, notwendig war auf der anderen Seite aber auch nicht, daß das Gericht dartat, wozu es sich im konkreten Falle entschlossen hatte.(4) Der Hinweis auf die Möglichkeit der Verböserung erübrigte sich dann, wenn er nur eine überflüssige Formalität bedeutete, der Rechtsmittelführer zum Beispiel auf Grund einer entsprechenden Anregung des Finanzamts unterrichtet war.(5)

Es entsprach nicht der Rechtsschutzfunktion des Finanzgerichtsverfahrens im Sinne des Art.19 Abs.IV GG, wenn ein Pflchtiger eine Verböserung nur dadurch vermied, daß er sein Rechtsmittel zurücknahm und auf den Rechtsschutz überhaupt verzichtete (6). Trotzdem sah die herrschende Meinung

- 1) Urteil des BFH vom 1.Dezember 1961 (VI 264/61 U) in BStBl 1962 III Seite 140; Urteil vom 11.Januar 1962 (IV 235/59 U) in BStBl 1962 III Seite 223; Urteil vom 11.Januar 1963 (VI 97/61 U) in BStBl 1963 III Seite 180 (183); Urteil vom 17.Januar 1963 (IV 66/62 U) in BStBl 1963 III Seite 228; Urteil des BFH vom 2.Februar 1966 (VI 372/62) in BStBl 1966 III Seite 294; Kühn, Anm.3 zu § 243; Mattern-Meßmer, AO, Rdn.1966; Mittelbach in DStR 1966 Seite 390
- 2) Urteil des BFH vom 10.Mai 1963 (III 364/61 U) in BStBl 1963 III Seite 412
- 3) Urteil des BFH vom 10.Mai 1963 (III 364/61U) in BStBl 1963 III Seite 412 (413)
- 4) Urteil des BFH vom 21.Oktober 1960 (VI 245/59 U) in BStBl 1961 III Seite 53
- 5) Beschluß des BFH vom 23.August 1966 (I R 83/66) in BStBl 1966 III Seite 660 (661)
- 6) Dies konnte der Pflchtige bis zur Unterzeichnung der Rechtsmitttelentscheidung, oder - falls mündlich verhandelt worden war - bis zum Schluß der mündlichen Verhandlung tun.

die Verböserung als verfassungsmäßig an. Das Finanzgericht, so wurde argumentiert, habe die Aufgabe, im öffentlichen Interesse die Verwaltung zu kontrollieren und eine Steueranveranlagung nach Gesetz und Recht zu gewährleisten. Es sei nicht nur Garant von Einzelrechten, sondern Hüter des Rechts schlechthin.(1) Dem Gesetzgeber stehe es frei, in dem Widerstreit der beiden Grundsätze Rechtssicherheit und sachliche Richtigkeit sich für den einen oder den anderen Grundsatz zu entscheiden.(2)

Der Amtsgrundsatz hatte für das Finanzgerichtsverfahren zur Folge, daß es weder Beweisregeln noch Beweislastregeln gab.(3) Eine Art Beweislast gab es aber im Finanzgerichtsverfahren der AO a.F. insofern, als der Steuerpflichtige auch vor Gericht verpflichtet war, auf Verlangen die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen, soweit ihm dies den Umständen nach zugemutet werden konnte, §§ 244, 171 AO a.F. Was dem Steuerpflichtigen im Einzelfall zugemutet werden konnte, entschied sich nach den Grundsätzen von Treu und Glauben.(4) Für den Fall, daß der Berufungsführer einen Beweis nicht führen konnte, bestimmte § 278 AO a.F., daß das Gericht nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung die tatsächlichen Verhältnisse, die es seiner Entscheidung zu Grunde legen wollte, nach seiner freien, aus der Verhandlung und der Beweisaufnahme geschöpften Überzeugung festzustellen hatte.(5)

Im übrigen ist hierzu allgemein abschließend festzustellen, daß die Verweisung des § 244 AO a.F., wonach dem Finanzgericht die Ermittlungsbefugnisse des Finanzamts zustanden, nicht in jeder Hinsicht zutreffend und sinnvoll erscheint.

-
- 1) Urteil des BFH vom 15. Juli 1960 (VI 228/57 U) in BStBl 1960 III Seite 392 (393)
 - 2) Urteil des BFH vom 15. Juli 1960 (VI 228/57 U) in BStBl 1960 III Seite 392 (393)
 - 3) Urteil des BFH vom 7. Dezember 1955 (V z 183/54 S) in BStBl 1956 III Seite 75
 - 4) Urteil des BFH vom 12. Juli 1962 (IV 124/58 U) in BStBl 1962 III Seite 522
 - 5) Urteil des BFH vom 25. März 1955 (III 81/54 U) in BStBl 1955 III Seite 133; Berger Seite 422

Bestimmte Vorschriften konnten auf das Gerichtsverfahren gar nicht angewendet werden. Das ergab sich daraus, daß Vorschriften eines Verwaltungsverfahrens mit dem Grundsatz "Schriftlichkeit geht vor Mündlichkeit" übernommen wurden. Das ergab sich vor allem aber auch daraus, daß dem Finanzgericht ein eigener Aufklärungsapparat nicht zur Verfügung stand. Aus diesem letzten Grunde war zum Beispiel die Vorschrift des § 207 Abs.II AO a.F., nach der Bücher und Geschäftsunterlagen in der Wohnung oder den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen eingesehen werden konnten, für das Gericht praktisch wertlos.(1)

2) Die Stellung des Finanzamts in diesem Rechtsmittelverfahren

Wie die Vorschriften der §§ 243, 244, 284 AO a.F. zeigen, rückte das Finanzgericht mit dem Augenblick, in dem die Berufung eingelegt wurde, in die Stellung des Finanzamts ein. Das Finanzamt verlor seine "Herrschaft" über das Besteuerungsverfahren, Herr des Verfahrens war von diesem Augenblick an allein das Finanzgericht.

Im einzelnen ist zu unterscheiden zwischen dem Steuerermittlungs- und dem Steueraufsichtsverfahren. Im Rahmen des Steuerermittlungsverfahrens hatte der Verlust der "Herrschaft" über das Besteuerungsverfahren, der durch die Übersendung der Steuerakten an das Finanzgericht sinnfällig zum Ausdruck kam, für das Finanzamt verfahrensrechtlich weitreichende Folgen. Alle mit der Erledigung des Streitfalles zusammenhängenden Ermittlungen mußten nunmehr vom Gericht veranlaßt werden. Dem Finanzamt war eigene Ermittlungstätigkeit untersagt.(2) Es konnte während des Finanzgerichtsverfahrens nicht selbst Beweise erheben, es durfte weder Zeugen noch Sachverständige anhören.(3) Das "fortgesetzte Ver-

1) Tipke-Kruse, Rdn.3 zu § 244

2) Urteil des BFH vom 12.August 1953 (II 65/52 S) in BStBl 1953 III Seite 284; Berger Seite 418

3) Tipke-Kruse, Rdn.2 zu § 243

anlagungsverfahren" vor dem Finanzgericht wirkte sich verfahrensmäßig sogar dahin aus, daß das Finanzamt dem Finanzgericht in dem konkreten Falle weisungsmäßig unterworfen war, d.h. daß das Finanzamt vom Finanzgericht oder vom Kammervorsitzenden Weisungen erhalten konnte, an die es gebunden war.(1) Das Finanzamt durfte nur mit dem Steuerpflichtigen über eine Zustimmung zur Erledigung des Rechtsmittels nach § 94 AO a.F. verhandeln. Aber auch insoweit durfte es eigene Ermittlungen nicht mehr anstellen.

Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens durfte das Finanzamt trotz des anhängigen Berufungsverfahrens Ermittlungen anstellen. Allerdings konnte es die dabei festgestellten Tatsachen nicht selbst verwerten. Es konnte den ursprünglichen, angefochtenen Verwaltungsakt nicht berichtigen, weil das Rechtsmittelverfahren dem Steuerpflichtigen gerade die Entscheidung über sein Rechtsmittel durch die angegangene Rechtsmittelbehörde garantieren sollte.(2) Die Verwertung der durch eine Betriebsprüfung festgestellten Tatsachen mußte es dem Finanzgericht überlassen.(3)

Die einzige Möglichkeit für das Finanzamt, in das Finanzgerichtsverfahren einzugreifen, bestand in einer Änderung des Verwaltungsakts über § 94 Abs.II AO a.F.(4)

Erließ das Finanzamt einen Berichtigungsbescheid, zu dessen Erlaß es an sich nicht berechtigt war, so war nach der Rechtsprechung des RFH dieser neue Bescheid, der während der Rechtshängigkeit des alten Bescheids in derselben Sache ergangen war, nichtig.(5) Der BFH stellte sich auf den Standpunkt, daß dieser neue Bescheid nur anfechtbar sei.(6)

-
- 1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.29 der Einleitung zur FGO (Band V); desgl. Rdn.3 zu § 68 FGO
 - 2) Urteil des BFH vom 10.April 1953 (IV 461/52 U) in BStBl 1953 III Seite 149
 - 3) Tipke-Kruse, Rdn.2 zu § 243
 - 4) Ziemer in DStZ (A) 1965 Seite 294
 - 5) Werner in DStR 1966 Seite 412
 - 6) Urteil des BFH vom 10.April 1953 (IV 461/52 U) in BStBl 1953 III Seite 149

Damit war der Grundsatz, daß allein das Finanzgericht das Rechtsmittelverfahren beherrsche, durchbrochen. Das Finanzamt konnte im Ausnahmefall Einfluß nehmen auf den Verlauf des Gerichtsverfahrens: nach einer Entscheidung des BFH (1) war das Finanzamt berechtigt, im Falle des § 218 Abs.IV AO a.F. einen wirksamen Berichtigungsbescheid zu erlassen mit der Folge, daß - auch ohne einen dahingehenden Antrag des Steuerpflichtigen - dieser Berichtigungsbescheid an Stelle des ursprünglichen Bescheids Gegenstand des Finanzgerichtsprozesses wurde.

3) Die Stellung des Steuerpflichtigen in diesem Rechtsmittelverfahren

Die Stellung des Steuerpflichtigen im Finanzgerichtsverfahren unterschied sich nicht wesentlich von seiner Stellung im Steuerermittlungs- oder Festsetzungsverfahren. Ebenso wie das Finanzamt war das Finanzgericht verpflichtet, die zutreffende Steuer zu ermitteln und festzusetzen. Damit trat das Finanzgericht dem Steuerpflichtigen gleichfalls als Repräsentant des Steuergläubigers gegenüber. Dies wurde am augenfälligsten angesichts der sogenannten Verböserung, § 243 Abs.III AO a.F. Die Kehrseite dieser Benachteiligung des Pflichtigen, daß nämlich die Steuer vom Gericht erhöht werden konnte, war die Tatsache, daß das Gericht bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen, ohne daß ein dahingehender Antrag des Pflichtigen erforderlich war, auch zu seinen Gunsten über sein Begehren hinausgehen und die Steuer geringer festsetzen konnte, als der Pflichtige beantragt hatte.(2)

Entsprechend dem Umfange des Amtsgrundsatzes - genauer gesagt des Untersuchungsgrundsatzes (Amtsermittlungsgrundsatzes) - war das Verfügungsrecht des Pflichtigen einge-

1) Urteil des BFH vom 16.Oktober 1964 (VI 132/63 U) in BStBl 1965 III Seite 32

2) statt vieler: Tipke-Kruse, Rdn.7 zu § 243

schränkt. Er konnte durch Einlegen oder Zurücknehmen der Berufung das Rechtsmittelverfahren in Gang setzen oder beenden. War das Rechtsmittelverfahren aber in Gang und ließ ihm der Pflichtige seinen Lauf, so waren ihm die Hände gebunden, er hatte keinen Einfluß auf den Gang und den Inhalt des Verfahrens.(1) Nach der herrschenden Meinung konnte er das Verfahren nicht einmal dadurch beeinflussen, daß er das Bestehen des Steueranspruchs anerkannte, ein solches Anerkenntnis war ohne Bedeutung.(2)

Aufs Ganze gesehen war die Stellung des Steuerpflichtigen im Berufungsverfahren nicht mit einer Parteistellung zu vergleichen. Auch gegenüber dem Finanzgericht war der Berufungsführer verpflichtet, bis zur Grenze des Zumutbaren an der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken.(3) Seiner Pflicht zur Mitwirkung kam deshalb besondere Bedeutung zu, weil ihm in aller Regel der umstrittene Sachverhalt am besten bekannt war.(4) Der Steuerpflichtige brauchte seine Berufung nicht zu begründen. Er konnte auch im Verlaufe des Verfahrens dem Gericht die Sachverhaltsermittlung überlassen. Falls er seine Pflicht zur Mitwirkung verletzte, lief er allerdings Gefahr, daß das Gericht - ohne damit einen Verfahrensverstoß zu begehen - seiner Aufklärungspflicht dadurch genügte, daß es die Akten durchsah.(5) Wie ernst die Rechtsprechung diese Mitwirkungspflicht des Berufungsführers genommen hat, zeigt ein Urteil des BFH, in dem ein objektiver Verfahrensmangel, verursacht vom Finanzamt, sich deswegen nicht nachteilig auswirkte, weil der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen war.(6)

Die prozessualen Rechte des Pflichtigen waren gering. Abgesehen von dem bereits erwähnten eingeschränkten Recht auf

1) Tipke-Kruse, Rdn.4 zu § 243

2) Kampe Seite 195

3) Tipke-Kruse, Rdn.3 zu § 243

4) Urteil des BFH vom 17.September 1964 (V 265/61 U) in BStBl 1964 III Seite 569 (570)

5) Tipke-Kruse, Rdn.4 a.a.O.

6) Urteil des BFH vom 5.November 1964 (IV 337/60 U) in BStBl 1965 III Seite 102

Durchführung einer mündlichen Verhandlung kennzeichnet auch die Tatsache, daß der Pflichtige kein Recht auf Akteneinsicht hatte, das Rechtsmittelverfahren. Der Pflichtige konnte nur Einsicht nehmen in die im Laufe des Finanzgerichtsverfahrens entstandenen Gerichtsakten, deren Inhalt ihm ohnehin meist bekannt war. Das Finanzamt konnte die Einsichtnahme in die Steuerakten untersagen. Das war - wie Berger (1) mit Recht formuliert - schlechthin mit der "Partei"stellung des Pflichtigen und seinem berechtigten Rechtsschutzinteresse unvereinbar.

Abschließend ist festzustellen, daß das Rechtsmittelverfahren der Berufung sowohl von der Stellung und den Aufgaben des Finanzgerichts her gesehen als auch nach dem Verfahren und der Stellung des Berufungsführers und des Finanzamts die Bezeichnung als "verlängertes Veranlagungsverfahren" zu Recht trug.

II) Die grundsätzlichen Änderungen durch die FGO

1) Das Wesen des Finanzgerichtsprozesses nach der FGO

a) Die Finanzgerichtsbarkeit als Teil der Verwaltungsgerichtsbarkeit

§ 1 FGO sagt, daß die Finanzgerichtsbarkeit durch besondere Verwaltungsgerichte ausgeübt wird. Das Steuerrecht wird also rechtssystematisch zum Verwaltungsrecht gezählt (2): auch hier tritt der Staat dem Bürger hoheitlich handelnd gegenüber. Man bezeichnet es als öffentliches Schuldrecht, in dem sich der Staat und der Bürger als Gläubiger und Schuldner gegenüberstehen. (3) Von dieser Tatsache ist das Steuerprozeß-

1) Berger Seite 391

2) Fehse Seite 1; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Einleitung zur FGO, Rdn.2 (Band V)

3) Hartz in DB 1966 Seite 1066

recht, das in der FGO vom 6. Oktober 1965 (1) enthalten ist, nicht unberührt geblieben. Im materiellen Verwaltungsrecht gibt es nicht so zahlreiche beständige Grundfaktoren wie in anderen materiellen Rechtsgebieten, zum Beispiel im Zivilrecht. Die Verwaltung sieht sich als eine "wertverwirklichende Gestaltung" (2) stets wechselnden Lebensverhältnissen gegenüber. Dementsprechend enthält das Verfahrensrecht der Verwaltungsgerichtsbarkeit nicht so viele ins einzelne gehende prozessuale Regelungen wie das Verfahrensrecht anderer Rechtsgebiete, vor allem das Zivilprozeßrecht. Die Regelung, die der Finanzgerichtsprozeß in der FGO gefunden hat, ist außerdem gekennzeichnet durch den Gegensatz der Interessen des Einzelnen und der Gemeinschaft. Das entspricht dem Wesen des Steuerschuldverhältnisses. Durch das Grundgesetz ist der Schutz der Rechte des Einzelnen stark in den Vordergrund gerückt worden. Dies zeichnet sich besonders ab in einer Betrachtung der FGO vor dem Hintergrunde der AO a.F.

Von der Rechtssystematik her gesehen hat der Finanzgerichtsprozeß größere Ähnlichkeit allein mit dem Verwaltungsgerichtsprozeß. Die mit anderen Prozeßarten häufig angestellten Vergleiche erscheinen nicht überzeugend. Außer dem Verfahren vor den Finanzgerichten gehören zur öffentlich-rechtlichen Gerichtsbarkeit die Verfahren vor den Sozialgerichten, den Gerichten der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit, den Dienststraß- und den Dienstgerichten sowie den Berufsgerichten. (3) Die Verfahrensregelung der FGO hat mit der Regelung der VwGO etwa dieselbe Entstehungszeit. Beide Gesetze sind - verglichen mit den "klassischen" Gerichtsordnungen des Zivil- und des Strafrechts - ausgesprochen jung. Das kommt rein äußerlich schon durch die Bezugnahme auf die älteren Gesetze zum Ausdruck, so in § 155 FGO, § 173 VwGO, wo unter Verzicht auf eine Regelung aller prozessualen Einzelheiten auf die Zivilprozeßordnung und das Gerichtsver-

1) BGBl 1965 I Seite 1477; BStBl 1965 I Seite 564

2) Forsthoff Seite 78

3) Ziemer-Haarmann, Rdn. 1629

fassungsgesetz Bezug genommen wird. Diese Gesetze werden für entsprechend anwendbar erklärt, soweit nicht grundsätzliche Unterschiede der Verfahrensarten dies ausschließen.

Die Ähnlichkeit des Finanzgerichtsprozesses mit dem Zivilprozeß erscheint geringer als bei einem Vergleich mit dem Verfahren der VwGO. Der wohl bedeutendste Grundsatz des Zivilprozesses ist der Verfügungsgrundsatz. Das Interesse des Staates ist im Zivilprozeß - von Ausnahmen wie Ehe- und Kindschaftssachen abgesehen - vorwiegend darauf gerichtet, überhaupt Rechtsschutz zu gewähren, richtet sich also nicht in erster Linie auf den Inhalt der Entscheidung.

Im Finanzgerichtsprozeß dagegen gilt der Verfügungsgrundsatz nur mit starken Einschränkungen. Im Gegensatz zum Zivilprozeß ist die Sachverhaltsaufklärung durch das Finanzgericht gekennzeichnet von dem öffentlichen Interesse am Ausgange des Verfahrens und damit zunächst an der Ermittlung der materiellen Wahrheit.⁽¹⁾ Darum liegt der Gang des Ermittlungsverfahrens ganz in der Hand des Gerichts.

Anders als im Zivilprozeß gibt es im Finanzgerichtsprozeß keine Tatsachenunterstellungen irgendwelcher Art: Tatsachen können nicht zugestanden werden wie nach § 138 Abs.III ZPO, das Zugestehen von Tatsachen kann auch nicht unterstellt werden wie nach § 331 ZPO. Wenn es in Finanzgerichtsurteilen heißt, daß ein bestimmter Sachverhalt "unbestritten" sei, so ist das unvereinbar mit den Maximen des Finanzgerichtsverfahrens, insbesondere dem Untersuchungsgrundsatz.

Die geringste Ähnlichkeit hat der Finanzgerichtsprozeß mit dem Strafverfahren. Im Strafverfahren soll durch das Gericht der staatliche Strafanspruch zum Zwecke des Strafvollzuges festgestellt werden. Der Staat wirft dem Bürger hier einen Rechtsbruch vor. Das Verfahren und die Urteilsvollstreckung können in die Freiheit des Betroffenen eingreifen. Naturgemäß hat dies zur Folge, daß schon vom Verfahrensgegenstande

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.3 zu § 57

her Schärfe in den Strafprozeß gebracht wird, weshalb das Strafverfahren auch durch strengere Verfahrenssicherungen gekennzeichnet ist als andere Verfahrensarten.(1) Im übrigen geht der Umfang der gerichtlichen Aufklärungspflicht im Strafprozeß dahin, den fraglichen Sachverhalt nach allen Seiten auszuleuchten, wogegen das Finanzgericht an den Rahmen des Klagebegehrens weitestgehend gebunden ist.(2)

Im Finanzgerichtsprozeß hat der Staat bereits gehandelt, jetzt soll die Rechtmäßigkeit seines Handelns geprüft werden. Vom Gegenstand des Verfahrens her besteht zum Strafverfahren ein so großer Unterschied, daß demgegenüber die Gemeinsamkeit des Amtsgrundsatzes nebensächlich erscheint: im Finanzgerichtsprozeß geht es um die wirtschaftliche Beitragspflicht des Einzelnen zum Staatsganzen. Dieses Verfahren hat von seinen Folgen her gesehen für den einzelnen Bürger nicht dieselbe Bedeutung und denselben Ernst wie das Strafverfahren.

b) Die Anlehnung der FGO an die VwGO

In jüngster Zeit hat sich - entsprechend dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Trennung der Staatsgewalten - eine deutlich spürbare Scheidung der Verwaltungsgerichtsbarkeit von der Verwaltung vollzogen. Das liegt darin begründet, daß die Verwaltungsgerichtsbarkeit als ein Teil der Rechtsprechung, nicht der Verwaltung erkannt worden ist. Die Folge davon war, daß bei der Schaffung der Verwaltungsrechtspflege naturgemäß für die Gerichtsordnungen der einzelnen Verwaltungszweige eine Ähnlichkeit in Verfahrensfragen besteht.(3)

Die Ähnlichkeit der FGO mit der VwGO, die sich nicht nur auf Grundzüge, sondern weitgehend auch auf Einzelheiten erstreckt

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.2 zu § 155

2) Bauer in DStR 1967 Seite 727

3) Ziemer in DStR 1965 Seite 547

- die FGO bringt eigenständige Regelungen nur dort, wo die Besonderheiten des Steuerrechts dies gebieten -, hat aber noch einen weiteren Ursprung: der Gesetzgeber hat die Absicht, alles Verfahrensrecht, soweit dies möglich ist, zu vereinheitlichen. Es soll eine allmähliche Annäherung vergleichbarer Prozeßordnungen erfolgen. Der Deutsche Bundestag hat mit Beschluß vom 29. November 1956 (1) die Bundesregierung beauftragt, ein einheitliches Verfahrensgesetz vorzubereiten, das alle Prozeßgebiete mit Ausnahme des Strafprozesses und der freiwilligen Gerichtsbarkeit umfaßt. Dieses Gesetz soll eine einheitliche Regelung des Verfahrensrechts unter Berücksichtigung der Besonderheiten der einzelnen angesprochenen Gerichtszweige enthalten. Mit diesem Streben nach Rechtseinheit auf dem Gebiete des Prozeßrechts will der Gesetzgeber auf dem Wege der Angleichung und Zusammenfassung des Verfahrensrechts eine einfachere Handhabung des Verfahrensrechts in der Praxis erreichen. Das würde letztlich dem Rechtsuchenden die Geltendmachung seiner Rechte erleichtern.

(2)

Im Sinne dieser Verfahrensvereinheitlichung ist bei der Schaffung der FGO die - anfangs zunächst selbst erst als Entwurf vorhandene - VwGO zum Vorbilde genommen worden. Die VwGO wird als Mustergesetz für alle Verwaltungsgerichtsordnungen im allgemeinen Sinne angesehen. Bei der Schaffung der FGO hat man außerdem auf die mit der VwGO gemachten Erfahrungen zurückgegriffen. Dabei hat der Gesetzgeber der FGO die zu den entsprechenden Bestimmungen der VwGO ergangene gefestigte Rechtsprechung und die betreffende herrschende Meinung der Literatur gleichfalls für die FGO gebilligt.(3)

1) Stenografischer Bericht der 2. Wahlperiode Seite 9632

2) Bauer a.a.O.; Tipke-Kruse, Rdn.32 der Einleitung;
Ziemer in BB 1965 Seite 957

3) Leusmann in DStR 1968 Seite 179

c) Der Finanzgerichtsprozeß als Rechtsschutzeinrichtung im Sinne von Art.19 Abs.IV GG

aa) Aufgaben und Ziele des Finanzgerichtsprozesses nach der FGO

Das Grundgesetz geht davon aus - vgl. Art.19 Abs.IV -, daß es dem Bürger lückenlos und uneingeschränkt möglich sein soll, gerichtliche Hilfe in Anspruch zu nehmen, wenn ihn die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt hat.(1) Nach dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gewaltenteilung ist es Aufgabe der Gerichte, diese "Rechtsschutzeinrichtung" darzustellen und den Bürger vor Übergriffen der ausführenden Gewalt zu schützen. Die Staatsgewalt unterliegt dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Dieser Grundsatz bekommt aber erst Bedeutung durch das Bestehen einer unabhängigen Verwaltungsgerichtsbarkeit, weil erst die unabhängige richterliche Überprüfung des Verwaltungshandelns die Wahrung des Prinzips garantiert.(2) Die Finanzgerichte zählen als Gerichte der besonderen Verwaltungsgerichtsbarkeit zu dem Rechtsweg, wie ihn das Grundgesetz unter anderem in Art.19 Abs.IV meint. Im Bereiche des Abgabenrechts unterliegen also die Verwaltungsakte der Finanzämter der Nachprüfung durch die Finanzgerichte.(3) Dieser unmittelbare Rechtsschutz ist vom Grundgesetz gemeint. Es bedeutet zwar auch einen Rechtsschutz des Staatsbürgers, wenn sich die Spitze der Verwaltungsbehörden politisch vor dem Parlament verantworten muß, wenn sich die Beamten der Verwaltung strafrechtlich vor den Strafgerichten der ordentlichen Gerichtsbarkeit, disziplinarisch vor dem Disziplinarvorgesetzten oder den Disziplinargerichten verantworten müssen, oder wenn der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen die Haftung des Staates für die Beamten - z.B. über § 839 BGB,

1) Schmidt-Bleibtreu in DStR 1968 Seite 167 (170)

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.2 der Einleitung zur FGO (Band V)

3) von Mangoldt-Klein, Anm.VII 5b und 6d zu Art.19

Art.34 GG - geltend machen kann.(1) Das alles bedeutet jedoch keinen umfassenden steuerlichen Rechtsschutz im Rahmen der Veranlagungstätigkeit der Finanzämter, wie ihn Art.19 Abs.IV GG meint.

Das Grundgesetz bekennt sich zum Schutze des Individualrechts. Der Rechtsschutz wird nur zum Schutze des einzelnen Bürgers gewährt. Daher kann die Finanzgerichtsbarkeit wie jede Verwaltungsgerichtsbarkeit nicht gesehen werden als eine Einrichtung zum Zwecke einer "qualifizierten und neutralen Staatskontrolle über die Verwaltung".(2)

Die FGO setzt dem Finanzgerichtsverfahren ein anderes Ziel, als es die AO a.F. dem Rechtsmittelverfahren der Berufung gesetzt hatte. Das Finanzgerichtsverfahren hat nach der FGO eine schlichte Rechtsschutzfunktion. Die Finanzgerichte werden nicht mehr als Verwaltungskontrolle im weiteren Sinne tätig, sondern als Rechtsschutzeinrichtung für den Einzelnen gegenüber der öffentlichen Gewalt.(3) Sie haben nur noch die Aufgabe, Verwaltungshandlungen auf ihre Rechtmäßigkeit gegenüber dem einzelnen Bürger zu prüfen.(4) Die Tatsache, daß daneben im Ergebnis eine Rechtskontrolle gegenüber der Verwaltung ausgeübt wird, ändert nichts an der genannten Zielsetzung.(5)

Der Gedanke, daß im Rahmen des FGO-Verfahrens der Rechtsschutz im Vordergrund steht, kommt sinnfällig darin zum Ausdruck, daß das Verfahren nunmehr mit der Erhebung einer Klage beginnt.(6) Gleichzeitig begrenzt die Vorschrift des § 96 Abs. I FGO den Bereich des gerichtlichen Tätigwerdens: das Gericht kann nur noch im Rahmen des Klagebegehrens tätig werden. Das

1) Prieß Seite 53

2) vgl. auch Bettermann in DVBl 1953 Seite 164

3) Bauer a.a.O.

4) Urteil des BFH vom 26.August 1966 (VI 248/65) in BStBl 1966 III Seite 659; Stockhausen in StW 1967 Seite 1; Ziemer-Birkholz, Rdn.1 zu § 102; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.8 zu § 1 FGO (Band V); Geist in DStR 1967 Seite 723

5) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.5 zu § 1 FGO (Band V)

6) Ziemer-Birkholz, Rdn.12 der Vorbemerkung zum 2.Teil

entspricht der gerichtlichen Aufgabe. Es ist Wesensmerkmal der Rechtsschutzeinrichtung, Rechtsschutz nur insoweit zu gewähren, als er begehrt wird.(1)

Dieser Rechtsschutz wird nicht dadurch in seinem Werte gemindert, daß ihm ein sogenanntes Vorschaltverfahren bei der Verwaltungsbehörde voraufzugehen hat. In der verfassungsmäßigen Rechtsschutzgarantie kommt nicht zum Ausdruck, daß die Inanspruchnahme des gerichtlichen Schutzes unmittelbar erfolgen muß. Es ist zulässig, der Verwaltungsbehörde in einem Vorschaltverfahren die Möglichkeit zu geben, ihre Entscheidung nochmals zu prüfen.

Entsprechend dem Wesen der Verwaltungstätigkeit auf der einen und der gerichtlichen Tätigkeit auf der anderen Seite folgt notwendigerweise eine völlige Trennung der beiden Verfahren. Aufgabe der Verwaltung ist die Sozialgestaltung im Rahmen der Gesetze, Aufgabe des Gerichts ist tatbestandsbezogene Entscheidung im Wege der Rechtserkenntnis.(2) Das gilt im Prinzip auch für die Steuerverwaltung, die allerdings mehr als andere Zweige der Verwaltung tatbestandsbezogen arbeitet, das heißt deren Arbeit einer Gesetzessubsumtion am nächsten steht, vgl. § 3 Abs.I StAnpG. Aufgabe der Finanzverwaltung ist es, die für die Durchführung der staatlichen Aufgaben und Ziele erforderlichen Mittel zu beschaffen, also die Tatbestände der Steuergesetze auf den Einzelfall des Wirtschaftslebens anzuwenden.(3) Das Gericht wird demgegenüber wirksam in einem Akte der Erkenntnis: es hat zu befinden über die Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns. Eine Einheit von Verwaltungshandeln und Gerichtsverfahren, wie das Rechtsmittelverfahren der AO a.F. sie kannte, entspricht nicht dem Gedanken des Grundgesetzes, daß die Gerichte eine Rechtsschutzfunktion haben und Rechtsprechungstätigkeit nur von Gerichten wahrzunehmen ist.

1) Baltzer in NJW 1966 Seite 1337; Loose in BB 1966 Seite 244

2) Forsthoff Seite 6; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.2 zu § 44 FGO (Band V)

3) Ziemer-Haarmann, Rdn.1454

bb) Änderung der Verfahrensgestaltung als Folge der
geänderten Zielsetzung

Die FGO stellt den Abschluß einer langen Entwicklung dar, an deren Beginn eine verwaltungsmäßige Prüfung der Verwaltungstätigkeit auf ihre sachliche Richtigkeit stand und an deren Ende nun ein gerichtliches Verfahren steht, durch das die subjektiv-öffentlichen Rechte des Staatsbürgers geschützt werden.(1) Geschichtlich gesehen hat sich damit das "süddeutsche System" (Sarwey) gegen das "preußische System" (v.Gneist) nach mehr als hundert Jahren durchgesetzt.(2) Bei Schaffung der neuen Verfahrensvorschriften wurde das finanzgerichtliche Verfahren weitgehend umgeformt. Entsprechend dem Auftrage an die Finanzgerichtsbarkeit zu prüfen, ob die Verwaltung bei ihrer Tätigkeit Rechte des Bürgers verletzt oder sich an Gesetz und Recht gehalten hat, vgl. Art.20 Abs.III GG, §§ 1 AO, 3 StAnpG, ist für die Finanzgerichtsbarkeit getrennt von dem Verwaltungsverfahren der Finanzbehörde ein gerichtsförmiges Verfahren geschaffen worden, wie es in anderen Gerichtszweigen vorhanden ist. Damit sollte schon nach außen hin kenntlich gemacht werden, daß die Finanzgerichtsbarkeit nunmehr ein Teil der Gerichtsbarkeit geworden ist. Bereits bei Schaffung des SGG hatte der Gesetzgeber bewußt aus verfassungsrechtlichen Gründen das Verwaltungs- und das Gerichtsverfahren getrennt und nicht in demselben Gesetz (der RVO) geregelt.(3) Im Gegensatz zu dem Rechtsmittelverfahren der AO a.F., das weitgehend formlos war, enthält die FGO die Förmlichkeiten eines justizförmigen Verfahrens. Eine Einschränkung der gerichtlichen Tätigkeit ergibt sich daraus, daß das Gericht nur in dem Umfange tätig wird, als es um eine Entscheidung gegangen wird. Durch die festgelegten Verfahrensformen werden die Rechtssicherheit

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.3 der Einleitung zur FGO (Band V) sowie Rdn.4 zu § 1 a.a.O.

2) Ule Seite 3

3) Haueisen in NJW 1966 Seite 81

und damit letztlich der Rechtsschutz erhöht.(1)

Im Gegensatz zum Rechtsmittelverfahren der AO a.F. enthält die FGO ein differenziertes Klagensystem. Das ist die Folge der Wandlung der Finanzgerichtsbarkeit zu einer Rechtsschutzeinrichtung im Sinne von Art.19 Abs.IV GG.(2) Die Übernahme eines Systems verschiedener Klagearten mit dem für jede Klageart gesondert gefaßten Klageziel bedeutet gleichfalls eine Einschränkung des gerichtlichen Wirkungsbereichs. In der FGO gilt der Grundsatz der Bindung des Gerichts an das Klagebegehren. Eine der bedeutendsten Folgen dieser Tatsache ist der Fortfall der sogenannten Verböserung.

d) Die Maßgeblichkeit des Gewaltenteilungsprinzips

Nach jetzt geltendem Recht ist das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren in den §§ 228-259 AO geregelt, die FGO enthält die Regelung des Finanzgerichtsverfahrens. Wenn der Gesetzgeber bei der Neuregelung der Finanzgerichtsbarkeit - trotz des zum Teil geäußerten Wunsches- die gewohnte Form der Regelung beizubehalten und die Verfahrensvorschriften auch für das Finanzgerichtsverfahren in der AO zu belassen (3) - für die FGO die Form einer eigenen Gerichtsordnung wählte und die Vorschriften aus der AO herauslöste, so geschah dies einmal deshalb, um zu vermeiden, daß die Finanzgerichtsbarkeit als ein Gerichtsverfahren minderen Ranges erscheint.(4) Zum anderen kommt darin aber auch die Tatsache zum Ausdruck, daß das Verwaltungsverfahren und das Gerichtsverfahren nicht mehr eine Einheit bilden, daß also eine Trennung der Rechtsprechung von der Verwaltung erfolgt ist.

Art.108 Abs.V GG hatte dem Bundesgesetzgeber die Verpflichtung auferlegt, bei der Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.31 der Einleitung

2) Tipke in FR 1965 Seite 384

3) Mattern-Meißner- Einleitung, Rdn.57

4) Ziemer-Birkholz a.a.O.; vgl.auch Naumann in BB 1962 Seite 1339

entsprechend dem Grundsatz der Gewaltenteilung die Finanzgerichtsbarkeit institutionell und funktionell von der Finanzverwaltung zu trennen.(1) Nachdem das Gesetz über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit vom 22.Oktober 1957 (2) die Unabhängigkeit des Finanzrichters herbeigeführt hatte, war auf dem von ihm geregelten Gebiet des Verfahrensrechts der verfassungsrechtliche Grundsatz der Gewaltenteilung, nämlich die Forderung, daß die rechtsprechende Gewalt nur Richtern anvertraut sein soll, verwirklicht.(3) Einer der bedeutendsten Grundsätze des Grundgesetzes ist die Trennung der Rechtsprechung von den übrigen Staatsgewalten.(4) Auf dem Gebiete der Verfahrensregelung hat nunmehr die FGO die organisatorische Trennung der Staatsgewalten herbeigeführt, sie bringt eine folgerichtig durchgeführte Absonderung der Rechtsprechung von der Verwaltung.(5)

Das Rechtsmittelverfahren der AO a.F., bei dem das Finanzgericht Rechtsmittelbehörde im Rahmen eines verlängerten Veranlagungsverfahrens war, ist mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gewaltenteilung unvereinbar.(6) Die Einheit von Besteuerungsverfahren und Finanzgerichtsverfahren im Sinne dieses Rechtsmittelverfahrens widersprach dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Trennung der Rechtsprechung von den anderen Staatsgewalten.(7)

Die FGO hat die Aufgaben der Finanzgerichte und damit die mit ihrer Tätigkeit verfolgten Zwecke von denen der Finanzverwaltung getrennt.(8) Sie hat die Finanzgerichtsbarkeit zu einem gleichberechtigten Teil der rechtsprechenden Gewalt

1) vgl. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 25.Mai 1966 (III 75/65) in EFG 1966 Seite 422

2) abgedruckt in BGBl 1957 I Seite 1746

3) s. dazu auch Naumann in BB 1962 Seite 1339

4) v. Mangoldt-Klein, Anm. V 5b zu Art.19 IV

5) Ziemer in BB 1965 Seite 961

6) Bauer in DB 1965 Seite 1415

7) Barske-Woerner Seite 23; Ziemer-Birkholz, Rdn.29 der Einleitung

8) Ziemer-Haarmann, Rdn.1454

im Sinne der Art. 20, 92 und 97 GG gemacht.(1) Voraussetzung für die Trennung der Tätigkeit von Gericht und Verwaltung war die Schaffung eines in jeder Hinsicht unabhängigen Finanzrichters. Denn das Gericht benötigt die Unabhängigkeit des Richters für seine Aufgabe, über Rechtmäßigkeit oder Unrechtmäßigkeit eines in der Vergangenheit liegenden Sachverhalts zu erkennen.

Angesichts der Trennung der Staatsgewalten im Rahmen des Finanzgerichtsverfahrens ist das Finanzgericht nicht mehr "verlängerter Arm" der Verwaltung. Zwischen dem außergerichtlichen Vorverfahren und dem Finanzgerichtsverfahren besteht ein Wesensunterschied: das Vorverfahren zielt auf eine Verwaltungsmaßnahme, das Finanzgerichtsverfahren dagegen auf eine Entscheidung einer Rechtsstreitigkeit durch einen unbeteiligten Dritten.(2) Eine Kontrolle des Verwaltungshandelns auf seine Richtigkeit ist Sache der vorgeetzten Behörde, nicht des Finanzgerichts.(3) Das Finanzgericht ist nach der FGO nicht mehr verpflichtet, den anhängigen Steuerfall im Ganzen zu prüfen. Nach § 40 Abs.II FGO ist die vom Kläger vorgetragene Verletzung seiner Rechte durch die öffentliche Gewalt Gegenstand des Gerichtsverfahrens. Das Verfahren wird vom Steuerpflichtigen mit einer Klage eingeleitet. Es handelt sich dabei jetzt um die Anrufung eines Gerichts, das erstinstanzlich tätig wird. Das Verfahren hat nicht mehr den Charakter des Rechtsmittels. Der Steuerpflichtige geht nunmehr also ein Gericht um Rechtsschutz an. Daher braucht er auch nicht mehr zu befürchten, daß das Gericht unter Umständen in der Rolle einer Steuerbehörde verbösert. Beide Beteiligten können bei Gericht nicht mehr erreichen als einen Urteilsspruch über die Rechtmäßigkeit des umstrittenen Verwaltungshandelns.(4) Die Beschrän-

1) Ziemer in BB 1965 Seite 957

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.1 zu § 44 FGO (Band V)

3) Niemeyer in DStR 1967 Seite 181

4) Schwarz in StuW 1966 Seite 498

kung des Gerichts auf Rechtsschutzaufgaben versagt es ihm, im Rahmen des Finanzgerichtsverfahrens selbst Ermessen auszuüben.(1), wie es bislang bei dem sogenannten Veranlagungs-ermessen geschehen war. Abgesehen von dem Fall der sogenannten Ermessenseinengung, wo im konkreten Falle das Ermessen nur noch in einer Richtung fehlerfrei ausgeübt werden kann, darf das Gericht nicht in den Ermessensspielraum der Verwaltungsbehörde eingreifen (2), sondern ist bei Prüfung von Ermessensentscheidungen auf das Feststellen von Rechtsfehlern beschränkt, § 102 FGO. Das Finanzgericht steht nach der Trennung des Gerichtsverfahrens von dem Verwaltungsverfahren vor der Schwierigkeit, unabhängig von dem Finanzamt den Sachverhalt aufklären zu müssen, ohne daß ihm technisch die Möglichkeit hierzu gegeben wäre. Es ist im wesentlichen auf den Inhalt der ihm vorgelegten Akten und das Vorbringen der Beteiligten angewiesen.

Sowohl Pflichtiger als auch Finanzamt werden durch das Gerichtsverfahren der FGO weniger in ihren Rechten und Pflichten beeinträchtigt, als dies im Rechtsmittelverfahren der AO a.F. geschah. Besonders bleibt nach § 76 Abs.III FGO nunmehr die Herrschaft über das Verwaltungsverfahren bei dem Finanzamt.(3) Das Finanzamt hat ohne Rücksicht auf den anhängigen Steuerrechtsstreit auch in bezug auf den Kläger seinen Pflichten nach § 204 AO nachzukommen.(4) Die einzige Ausnahme, die vom Gesetz bei der Trennung der Gewalten im Finanzgerichtsverfahren gemacht wird, ist die Befugnis des Finanzgerichts, nach § 100 Abs.II Satz 1 FGO einen angefochtenen Bescheid selbst zu ändern.

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.15 zu § 101

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.17 zu § 101

3) Hartung in StuW 1966 Seite 553; Ziemer in DStR 1965 Seite 550; Ziemer-Birkholz, Rdn.39 der Einleitung

4) Müller in DB 1966 Seite 1330; Stockhausen in "Die steuerliche Bp" 1966 Seite 259

e) Die Ausnahme des § 100 Abs.II Satz 1 FGO

Nach der Durchführung des Gewaltenteilungsprinzips in der Finanzgerichtsbarkeit ist es im Rahmen der Anfechtungsklage Aufgabe des Finanzgerichts, den vom Kläger angefochtenen Verwaltungsakt auf seine Rechtmäßigkeit im Rahmen des Klagevorbringens zu prüfen und ihn aufzuheben, wenn es zu der Überzeugung gelangt ist, dieser Verwaltungsakt sei rechtswidrig. Dem Gericht ist es untersagt, den Verwaltungsakt des Finanzamts durch einen eigenen Verwaltungsakt zu ersetzen oder auch nur den Verwaltungsakt des Finanzamts abzuändern.(1) Die FGO enthält jedoch in § 100 Abs.II Satz 1 eine Ausnahme von diesem Grundsatz. Das Finanzgericht kann nach dieser Vorschrift bei Anfechtungsklagen gegen Verwaltungsakte, die auf Geldleistungen gerichtet sind, selbst den Betrag festsetzen, wenn es einen anderen Betrag feststellt.

Der Grund für die Schaffung einer solchen Vorschrift, die sich gesetzestechisch an § 113 Abs.II VwGO anlehnt, ist der der Prozeßökonomie. Sofern es im konkreten Falle für das Finanzgericht nicht zu einer unzumutbaren Mehrarbeit führt, soll es dem Finanzamt erspart bleiben, sich nochmals mit dem fraglichen Verwaltungsakt zu befassen, nachdem das Gericht den Fall bis ins einzelne gehend geprüft hat.

Die Vorschrift des § 113 Abs.II VwGO ist als Ausnahme im Rahmen des Verwaltungsgerichtsverfahrens anzusehen, weil es im Verwaltungsrechtsstreit des allgemeinen Verwaltungsrechts nur in einem kleinen Bruchteil der Fälle um Geldbeträge geht. Dagegen dürfte die Art der Sacherledigung, wie § 100 Abs.II Satz 1 FGO sie ermöglicht, im Finanzgerichtsverfahren nach überwiegender Meinung den Hauptfall der Sacherledigung darstellen.(2)

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.35 zu § 100 FGO (Band V)

2) Baltzer in NJW 1966 Seite 1337; Görg-Müller, Rdn.531; Rümelin in ZfZ 1965 Seite 353; Ziemer-Birkholz, Rdn.82 zu § 100; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.62 zu § 100 FGO (Band V)

Vom Inhalt der zu treffenden Entscheidung her gesehen, ergibt sich für das Finanzgericht das Problem, bei dieser "Ersetzungsbefugnis" des § 100 Abs.II Satz 1 FGO in keinem Falle eigenes Ermessen an die Stelle des Verwaltungsermessens zu setzen.(1) Das Finanzgericht kann von seiner Ersetzungsbefugnis nur dann Gebrauch machen und selbst einen anderen Betrag festsetzen, wenn sich dieser zwangsläufig von Rechts wegen ergibt. Außerdem ist unter der Festsetzung eines "anderen" Betrages im Regelfalle die eines geringeren Betrages, als das Finanzamt veranlagt hatte, zu verstehen. Eine Ausnahme dürfte dann gegeben sein, wenn der Pflichtige selbst die Heraufsetzung des Steuerbetrages verlangt, zum Beispiel im Falle einer Gewinnverlagerung. Denn auch die Anfechtung eines zu niedrigen Steuerbetrages ist dem Steuerpflichtigen ausnahmsweise dann gestattet, wenn die Festsetzung der nach Ansicht des Pflichtigen zu geringen Steuer eine Beschwer darstellt.(2) Die Befugnisse des Finanzgerichts aus § 100 Abs.II Satz 1 FGO stellen sich dar als eine ausnahmsweise Übertragung von Aufgaben, die an sich in den Bereich der Verwaltung gehören.(3) Sie sind zu sehen als ein Überbleibsel aus dem Rechtsmittelverfahren der AO a.F.(4) Diese Durchbrechung des Grundsatzes der Gewaltenteilung durch § 100 Abs.II Satz 1 FGO ist nur dann verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn dem rechtsuchenden Steuerbürger daraus kein Nachteil erwächst, d.h. wenn die Festsetzung des "anderen" Betrages durch das Finanzgericht die Festsetzung eines niedrigeren Betrages ist.(5) Diese Einschränkung ergibt sich jedoch bereits aus dem Verbot der Verböserung.

1) Urteil des FG Bremen vom 22.Juli 1966 (I 121/65) in EFG 1966 Seite 517; Holland in NJW 1966 Seite 818; Hübschmann-Hepp-Spitaler a.a.O.

2) Urteil des BFH vom 26. September 1952 (III 134/52 U) in BStBl 1952 III Seite 289 (290)

3) Ziemer-Birkholz, Rdn.38 der Einleitung

4) Eisenberg in BB 1966 Seite 401; Ziemer in BB 1965 Seite 961

5) Bauer in DB 1965 Seite 1680

Problematisch erscheint die Frage, unter welchen Gesichtspunkten entschieden werden soll, ob das Gericht im Rahmen des § 100 Abs.II Satz 1 FGO den angegriffenen Verwaltungsakt nur aufheben oder selbst eine abändernde Entscheidung treffen soll. Der Wortlaut des Gesetzes und die Begründung des Regierungsentwurfs zur FGO stellen diese Entscheidung ausdrücklich in das Ermessen des Finanzgerichts.(1)

Zunächst ist erwähnenswert, daß der Gesetzgeber den Wortlaut der Vorschriften von § 100 Abs.II Satz 1 und § 40 Abs.I FGO nicht hinreichend aufeinander abgestimmt hat. Während bei den entsprechenden Vorschriften der VwGO (§§ 113 Abs.II und 42 Abs.I) ersichtlich ist, daß der Kläger keinen Anspruch auf Entscheidung des Gerichts über eine Aufhebung des angefochtenen Verwaltungsaktes hinaus hat, scheint die in § 40 Abs.I FGO gewählte Formulierung: "Durch Klage kann begehrt werden" darauf hinzudeuten, daß der Kläger einen Anspruch auf Festsetzung eines "anderen" Steuerbetrages durch das Gericht habe. Man wird jedoch ein redaktionelles Versehen annehmen müssen. Denn § 40 Abs.I FGO will nur allgemein die Ziele aufzeigen, die der Kläger mit der Anfechtungsklage erreichen kann. Dagegen sollen die §§ 95 ff FGO die eigentlichen, ins einzelne gehenden Regelungen bringen. Die in § 100 Abs.II Satz 1 FGO gewählte Formulierung: "...so kann das Gericht... diesen selbst festsetzen" spricht eindeutig für ein Ermessen des Gerichts für die Entscheidung, ob es selbst festsetzen oder nur aufheben will.(2)

Jedoch erscheint es nicht angängig, daß dem Gericht, welches an sich unabhängig von Anträgen der Beteiligten entscheiden kann, ein "uferloses" Ermessen zur Seite steht.(3) Es kann nicht im freien Belieben des Finanzgerichts stehen, dem Finanzamt die Zusammenstellung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen zu überlassen, falls ihm selbst diese Aufgabe zu lästig sein sollte. Auf der anderen Seite erscheint es gleichfalls nicht angängig, das Finanzgericht auf jeden Fall zu verpflichten, einen "anderen" Betrag auch in solchen

1) Loose in BB 1966 Seite 243 f

2) Loose a.a.O.; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.4 zu § 40 FGO (Band V) sowie Rdn.68 zu § 100 FGO

3) Baltzer in NJW 1966 Seite 1338

Fällen festzusetzen, die im Hinblick auf den Sachverhalt Schwierigkeiten enthalten und das Gericht bei der Bearbeitung unzumutbar belasten.

Die Rechtsprechung hat zu diesem Problem bisher entschieden, daß das Finanzgericht sich nicht einfach darauf beschränken dürfe, den angefochtenen Steuerbescheid aufzuheben und den Beklagten anzuweisen, die Steuer nunmehr nach bestimmten Gesichtspunkten festzusetzen.(1) Nach Ansicht des BFH darf das Finanzgericht von seiner Befugnis, nach bloßer Aufhebung des Verwaltungsakts die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen, § 100 Abs.II Satz 1 FGO, damit das Finanzamt den Steuerbetrag festsetze, nur dann unter den im Gesetz beschriebenen Voraussetzungen (Vorliegen von Verfahrensmängeln) Gebrauch machen, wenn es selbst im Urteil die Rechtsgrundlagen für die Ermittlung des Steuerbetrages festgestellt hat. Das ergebe sich auch bereits aus der Verpflichtung des Gerichts nach § 76 Abs.I FGO, als einzige gerichtliche Tatsacheninstanz den Sachverhalt von Amts wegen so weit wie möglich zu erforschen.(2) Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht bei Klagen gegen einen Bescheid der in § 229 AO bezeichneten Art trotz der gesetzlichen Formulierung "kann" im Regelfalle selbst festzusetzen, wenn es einen anderen Steuerbetrag feststellt. Die Formulierung "kann" eröffne dem Finanzgericht nicht etwa eine Entscheidungsfreiheit, sondern bezeichne nur den Gegensatz zu der Vorschrift des § 100 Abs.I Satz 1 FGO.(3) Der Ausdruck "kann" müsse als "darf" verstanden werden in dem Sinne, daß es dem Gericht hier trotz der Trennung der Staatsgewalten gestattet sei, in den Kompetenzbereich der Verwaltungsbehörde einzugreifen.(4)

-
- 1) Zuletzt Urteil des BFH vom 15. Dezember 1967 (VI R 217, 218/67) in BStBl 1968 II Seite 205
 - 2) Urteil des BFH vom 10. November 1966 (V 74/64) in BStBl 1967 III Seite 54; Urteil vom 14. Juni 1967 (VI R 215/66) in BStBl 1967 III Seite 610 (611); Urteil vom 13. Juli 1967 (VI R 185/66) in BStBl 1967 III Seite 674 (675)
 - 3) BFH in BStBl 1967 III Seite 675
 - 4) BFH in BStBl 1968 II Seite 205 (206)

Bedenklich erscheinen die Ausführungen des BFH am Schluß des genannten Urteils, wo er ausführt, daß sich das Finanzgericht die durch den Zwang zur Festsetzung eines anderen Betrages entstehende Arbeitsbelastung dadurch erleichtern könne, daß es das Finanzamt auffordere, eine entsprechende Steuerberechnung vorzulegen.(1) Worauf soll eine Verpflichtung des Finanzamts hierzu beruhen? Seine Mitwirkungspflicht als eines Beteiligten geht nicht so weit, dem Finanzgericht bei Abfassung seiner Entscheidung behilflich zu sein. Irgendeine Weisungsbefugnis in Bezug auf Verwaltungsaufgaben, wie dies im Berufungsverfahren der AO a.F. der Fall war, hat das Gericht aber im Rechtsschutzverfahren der FGO gegenüber dem Finanzamt nicht mehr.

Der Grund dafür, daß das Gesetz die Bestimmung des § 100 Abs.II Satz 1 FGO nicht als Muß-Vorschrift gestaltet hat, ist die Befürchtung, daß das Gericht nicht in jedem umfangreichen Steuerfalle imstande sein wird, den Steuerbetrag selbst festzusetzen. Nach der gesetzlichen Formulierung sind dem Finanzgericht enge Grenzen gesetzt im Hinblick auf die Aufhebung eines Verwaltungsaktes ohne eigenen Sachentscheid. So muß das Finanzgericht nicht in jedem Falle, in dem einige Kosten und Zeitaufwand zur vollständigen Sachaufklärung erforderlich sind, die Sache unbedingt an das Finanzamt zurückverweisen. Es darf nicht unberücksichtigt bleiben, daß es einen Teil des Rechtsschutzes bedeutet, den Sachverhalt gerade durch das Gericht aufklären zu lassen.(2) Außerdem ist zu bedenken, daß es sich bei § 100 Abs.II Satz 1 FGO um eine Ausnahmenvorschrift handelt und die Ausgestaltung als Muß-Vorschrift mit diesem Ausnahmecharakter nicht zu vereinbaren gewesen wäre.(3) Hinzu kommt, daß die Auswirkungen eines Finanzgerichtsurteils in einem solchen Falle, in dem ein komplexer Vorgang Gegenstand des Verfahrens ist, nicht immer zu

1) BFH in BStBl 1968 II Seite 205 (206)

2) Urteil des BFH vom 10.November 1966 (V 74/64) in BStBl 1967 III Seite 54; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.74 zu § 100 FGO (Band V)

3) Ziemer-Birkholz, Rdn.91 zu § 100

übersehen sind. Es können Folgen eintreten, die für den Kläger selbst von Nachteil sind. Zum Beispiel können einem beklagten Finanzamt mit der Rechtskraft des Finanzgerichtsurteils, welches einen vom Finanzamt erlassenen Verwaltungsakt nur aufhebt, § 100 Abs.I FGO, alle unter Berufung auf diesen Verwaltungsakt begründeten Sicherheiten wie Pfandrechte u.a. verloren gehen, was angesichts des Vorhandenseins anderer Gläubiger unter Umständen gar nicht im Interesse des Klägers liegt.(1)

Schließlich ist auch von Bedeutung, daß sich kostenrechtlich in Fällen, in denen der Verwaltungsakt aufgehoben wird, nachdem nur ein Teil von mehreren Streitpunkten behandelt worden ist, fast unüberwindbare Schwierigkeiten ergeben.

Zusammenfassend ist zu § 100 Abs.II Satz 1 FGO zu sagen, daß das Finanzgericht bis auf wenige Ausnahmefälle selbst den "anderen" Betrag festzusetzen hat, für den Fall jedoch, in dem es dies ausnahmsweise nicht tut, die Rechtsgrundlagen für die Ermittlung des Steuerbetrages festzustellen hat.(2)

Wie bereits erwähnt, erscheint die Vorschrift des § 100 Abs. II Satz 1 FGO als eine Durchbrechung des Grundsatzes der Gewaltenteilung. Diese Durchbrechung wiegt jedoch nicht so schwer, daß man Bedenken gegen die Vorschrift aus verfassungsrechtlicher Sicht haben müßte. Der Grundsatz der Gewaltenteilung wird vom Grundgesetzgeber nicht mit absoluter Schärfe und auch nicht lückenlos durchgeführt. Wo das Grundgesetz sie nicht ausdrücklich hindert, sind Überschneidungen der Funktionen der Staatsgewalten zulässig. Wenn ihr Ausmaß gering ist, sind sie als verfassungsrechtlich unbedenklich hinzunehmen.(3) So ist es auch im vorliegenden Falle: trotz der Vorschrift des § 100 Abs.II Satz FGO bleiben die Aufgabenbereiche von Gericht und Verwaltungsbehörde getrennt.

1) Baltzer in NJW 1966 Seite 1338

2) BFH in BStBl 1967 III Seite 611

3) Hamann, I D 7 (Seite 42 Nr.2); Ziemer-Birkholz, Rdn.82 zu § 100

Ein weiteres Überbleibsel aus dem früheren "verlängerten Veranlagungsverfahren" ist darin zu sehen, daß § 96 FGO Bezug nimmt auf § 205 a.AO. Hiernach hat das Finanzgericht im Sinne von § 201 AO dafür zu sorgen, daß Steuereinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden.

Die Verpflichtung des Gerichts zu solcher Mithilfe erscheint verfassungsrechtlich nicht unbedenklich. Durch die genannten Vorschriften werden dem Finanzgericht Funktionen der Steueraufsicht aufgebürdet. Das ist mit dem Grundsatz der Gewaltenteilung nicht ohne weiteres zu vereinbaren.⁽¹⁾ Allerdings darf dabei nicht übersehen werden, daß diese Vorschriften angesichts der Bindung des Gerichts an das Klagebegehren und angesichts des Verbots der Verböserung kaum praktische Bedeutung erlangen können.

2) Die Verfahrensgestaltung der FGO

a) Allgemeines zur Verfahrensgestaltung

aa) Die einzelnen Klageformen

Die FGO hat auf dem Gebiete der Finanzgerichtsbarkeit insoweit eine Änderung gebracht, als im Formellen an die Stelle des sogenannten "verlängerten Veranlagungsverfahrens" ein gerichtsförmiges Klageverfahren getreten ist. Die Möglichkeit, eine Verwaltungsentscheidung in einem Verwaltungsverfahren prüfen zu lassen, ist ersetzt worden durch das Klagerecht des Bürgers.⁽²⁾

Das Verfahrenssystem der FGO ist aus der VwGO übernommen worden. Da auch der Steuerrechtsstreit ein Prozeß öffentlich-rechtlichen Charakters ist, ist hier wie auf anderen Gebieten des öffentlichen Rechts Grundlage für eine Klageerhebung die Tatsache, daß eine Verwaltungsbehörde zur Rege-

1) Eisenberg in BB 1966 Seite 401

2) Mittelbach in DStR 1966 Seite 390

lung eines Einzelfalles tätig geworden - oder untätig geblieben - ist.(1) Je nach der konkreten Situation im Verwaltungsverfahren hat der Steuerpflichtige nunmehr die Möglichkeit, in einer der im Gesetz aufgeführten Klageformen sich an das Gericht zu wenden.

Wie der allgemeine Verwaltungsrechtsstreit ist auch der Steuerprozeß vor dem Finanzgericht als ein sogenanntes nachträgliches oder sekundäres Gerichtsverfahren ausgestaltet. Das bedeutet, daß die Streitsache vor ihrer Rechtshängigkeit bereits Gegenstand eines Verwaltungsverfahrens war.(2)

Die einzelnen Klageformen der FGO sind aus dem allgemeinen Verwaltungsgerichtsverfahren hinreichend bekannt. Wie im allgemeinen Verwaltungsgerichtsverfahren hat der Steuerpflichtige auch nach der FGO die beiden Möglichkeiten, je nach dem konkreten Sachverhalt auf der einen Seite die verwaltungsaktbezogene Klage, nämlich die Gestaltungs- und die Verpflichtungsklage, oder auf der anderen Seite die Leistungsklage im eigentlichen Sinne oder die Feststellungsklage zu erheben.(3) Auch im Finanzgerichtsverfahren steht - wie im allgemeinen Verwaltungsgerichtsverfahren - die Anfechtungsklage, mit der auf Aufhebung oder Änderung eines belastenden Verwaltungsakts geklagt wird, im Vordergrund. Das liegt daran, daß die Finanzverwaltung eine Eingriffsverwaltung ist, bei deren Handeln der Steuerpflichtige in erster Linie bestrebt ist, gegen ihn gerichtete Verwaltungsakte abzuwehren. Die Feststellungsklage, mit der auf Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses oder die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes geklagt wird, stellt im Finanzgerichtsverfahren eine Neuerung dar. Bei der Klageform der Leistungsklage läßt sich deren Hauptform, die Verpflichtungsklage, wie im allgemeinen Verwaltungsverfahren unterteilen in die Formen der Untätigkeitsklage und der Vor-

1) Loose in BB 1966 Seite 243

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.1 zu § 44

3) Ziemer-Haarmann, Rdn.1713

nahmeklage. Mit der Klageform der Verpflichtungsklage wird die Verurteilung des Finanzamts auf Erlaß eines Verwaltungsaktes begehrt, nachdem die Behörde den Erlaß eines beantragten Verwaltungsaktes abgelehnt (Fall der Vornahmeklage) oder sich schlechthin untätig verhalten hat (Fall der Untätigkeitsklage).

bb) Die Erweiterung des Rechtsschutzes gegenüber dem Verfahren nach der AO a.F.

Das Rechtsmittel der AO a.F., die Berufung an das Finanzgericht, gab dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, seinen Rechtsstandpunkt in einem weitgehend formlosen Verfahren vorzubringen. Das mag für den Pflichtigen, besonders wenn er im Prozeß nicht vertreten war, bequem gewesen sein. Der Laie steht recht häufig gerade den Formalien des gerichtlichen Verfahrens hilflos gegenüber. Dagegen kann man die Einführung eines justizförmigen Verfahrens mit dem Zwang, den die einzelnen gehenden Regelungen auch für den Pflichtigen bringen, in prozessualer Hinsicht als eine Verschlechterung für ihn sehen.(1)

Es überwiegt jedoch der über das Formelle hinausgehende Vorteil für den Pflichtigen, der darin liegt, daß in bezug auf die Zulässigkeit der Klage in den §§ 40 ff FGO zu seinen Gunsten eine gesetzliche Rechtsschutzgarantie geschaffen worden ist. Die hemmende Einschränkung des Enumerationsprinzips, das im früheren Berufungsverfahren nach den §§ 229, 235 AO a.F. galt, ist fortgefallen. Die jetzt noch in § 229 AO - mit Änderungen und Ergänzungen - vorhandene Aufzählung, die dem § 235 AO a.F. entspricht, eröffnet nicht mehr den Rechtsweg der Anfechtungsklage. Sie hat im wesentlichen nur noch für das außergerichtliche Anfechtungsverfahren Bedeutung.(2)

Die Tatsache, daß die FGO entsprechend dem Verfahren der

1) Prieß Seite 74

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.3 und 4 zu § 40

allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit dem Steuerpflichtigen eine Reihe von Klageformen zur Verfügung stellt, bedeutet auf der einen Seite eine prozessuale Benachteiligung gegenüber dem Berufungsverfahren, auf der anderen Seite aber ist der Rechtsschutz zu seinen Gunsten erweitert worden, denn die FGO stellt dem Pflichtigen Klageformen zur Verfügung, die dem Rechtsmittelverfahren der AO a.F. nicht bekannt waren. Zu erwähnen ist insbesondere die Feststellungsklage, für die es ein vergleichbares Rechtsinstitut im Rechtsmittelverfahren nicht gegeben hat. Für eine solche Feststellungsklage war im Berufungsverfahren kein Raum, weil dieses Verfahren auf eine verwaltungsmäßige Prüfung von Veranlagungsbescheiden gerichtet war.(1) In gewissem Umfange stellten die Nachprüfungen der Abrechnungsbescheide nach § 125 AO a.F. wie auch die Anrufungsauskünfte nach § 56 LStDV eine Ausnahme dar.(2)

b) Die Verfahrensgrundsätze

aa) Der Untersuchungsgrundsatz

Das Steueraufkommen hat für das Bestehen des Staates lebensnotwendige Bedeutung. Angesichts dieser Tatsache besteht für die Allgemeinheit in einem Rechtsstaat ein Interesse daran, daß auch das Finanzgerichtsverfahren im Rahmen der verfassungsrechtlichen Grundsätze seinen Teil dazu beiträgt, daß am Ende des Finanzgerichtsprozesses die Feststellung einer möglichst "richtigen" Steuer steht.(3) Voraussetzung hierfür ist die Ermittlung eines möglichst wahrheitsgetreuen Sachverhalts.

Auf die Frage, in welcher Weise sich ein Gericht Kenntnis von dem zur Entscheidung des konkreten Falles notwendigen Sachverhalt verschaffen soll, gibt es zwei Antworten: ent-

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.2 zu § 41

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.3 zu § 41

3) Ziemer in DStZ (A) 1965 Seite 293

weder kann das Gericht entsprechend dem Untersuchungsgrundsatz selbst über den Prozeßstoff verfügen. Die Beteiligten dürfen hier bestenfalls helfend bei der Sachverhaltsaufklärung mitwirken. Oder die Beteiligten können nach dem Verfügungsgrundsatz über den Prozeßstoff mit bindender Wirkung für das Gericht verfügen.(1)

Wie in allen Prozeßarten mit öffentlich-rechtlichem Charakter gilt auch im Finanzgerichtsverfahren der Untersuchungsgrundsatz. In der Literatur (2) wird zum Teil die Auffassung vertreten, daß keiner der beiden Grundsätze mit logischer Notwendigkeit aus dem Begriff und dem Zweck des Finanzgerichtsverfahrens folge. Beide Grundsätze stimmten in ihren Zielen überein: beider Ziel sei die Ermittlung der materiellen Wahrheit. Es sei nur eine Frage der Zweckmäßigkeit, welchem der beiden Grundsätze man den Vorzug gebe. Oswald (3) räumt jedoch ein, daß der Verfügungsgrundsatz, der dem Richter "gewisse Scheuklappen der Diskretion" anlege, nicht recht für das Finanzgerichtsverfahren, bei dem das öffentliche Interesse so stark beteiligt sei, passe.

Theoretisch könnte auch der Verfügungsgrundsatz zur Grundlage des Finanzgerichtsverfahrens gemacht werden. Auch der Verfügungsgrundsatz hat die Erforschung der materiellen Wahrheit zum Ziele. Er nimmt nicht von vornherein bewußt in Kauf, daß von Seiten der Parteien die Unwahrheit vor Gericht gebracht wird, sondern geht im Gegenteil davon aus, daß sich die Wahrheit am leichtesten und schnellsten finden läßt, wenn die Parteien selbst tätig werden. Offensichtlich auf Grund praktischer Erfahrungen ist man aber zu der Erkenntnis gelangt, daß die freie Verfügung der Parteien oder Beteiligten über den Prozeßstoff die materielle Wahrheit beeinträchtigt. Demzufolge ist bei solchen Verfahren, bei denen das öffentliche Interesse nicht nur an der Tatsache, daß

1) Oswald Seite 241; Ziemer-Haarmann, Rdn.2306

2) Oswald Seite 244

3) Oswald a.a.O.

überhaupt Rechtsschutz gewährt wird, sondern auch an dem Inhalt der Entscheidung besteht, der Verfügungsgrundsatz weitgehend zurückgedrängt.

Der Untersuchungsgrundsatz - auch Amtsermittlungsgrundsatz genannt - hat bereits im Berufungsverfahren der AO a.F. gegolten.(1) Zusammen mit dem Untersuchungsgrundsatz gilt regelmäßig der Amtsgrundsatz (Amtsprinzip). Während das Amtsprinzip diejenigen Verfahrenshandlungen betrifft, die sich auf die äußere Form, das Ingangsetzen und Inganghalten des Verfahrens, beziehen (2), betrifft der Untersuchungsgrundsatz den Inhalt des Verfahrens. Der Begriff "Amtsgrundsatz" wird allerdings häufig als Oberbegriff für das Amtsprinzip und das Amtsermittlungsprinzip zusammen gebraucht.(3)

Ebenso wie der Untersuchungsgrundsatz folgt auch das Amtsprinzip aus dem öffentlich-rechtlichen Charakter des Finanzgerichtsverfahrens.(4) Im Steuerprozeß ist das Amtsprinzip insoweit durchbrochen, als dem Steuerpflichtigen freigestellt ist, Klage zu erheben und das Verfahren durch Klagerücknahme zu beenden. Im übrigen jedoch wird der Prozeßablauf auch im Formellen durch das Gericht bestimmt. Das finanzgerichtliche Verfahren der FGO wird also bestimmt sowohl vom Untersuchungs- als auch - im geringeren Maße - vom Verfügungsgrundsatz. Der Amtsbetrieb gilt für den technischen Verfahrensablauf.(5)

Aus dem Untersuchungsgrundsatz entspringt für das Finanzgericht die Befugnis, den Sachverhalt aufzuklären, genauer gesagt, die Wahrheit derjenigen Tatsachen festzustellen, die für die Entscheidung erheblich sind. Diese gerichtliche Aufklärungsbefugnis hat gerade den Umfang, den die Aufklärungsbefugnis des Finanzamts im steuerlichen Veranlagungsverfahren

1) Prieß Seite 68

2) Ziemer-Haarmann, Rdn.2316

3) Ehlers in FR 1962 Seite 152

4) Oswald Seite 244; Barske-Woerner Seite 33

5) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.2 zu § 76 FGO (Band V)

hat. Ein Weniger an Ermittlungsbefugnis des Finanzgerichts verglichen mit der des Finanzamts würde dem Gericht seine Aufgabe, das Verwaltungshandeln des Finanzamts im Rahmen des Klagebegehrens auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen, unmöglich machen. Ein Mehr an Ermittlungsbefugnis des Finanzgerichts hingegen würde dazu führen, daß die Gerichte in steigendem Maße in Anspruch genommen würden. Die Verantwortung würde sich zunehmend auf die Ebene des Gerichts verlagern. Das würde auf die Dauer gesehen zur Überlastung der Finanzgerichte führen und gleichfalls die ordnungsgemäße Durchführung der gerichtlichen Aufgaben in Frage stellen.(1)

Neben der Befugnis gibt der Untersuchungsgrundsatz dem Finanzgericht aber auch die **V e r p f l i c h t u n g** auf zu ermitteln. Das Finanzgericht hat die Wahrheit des entscheidungserheblichen Sachverhalts festzustellen. Es hat den Sachverhalt, der den Streitgegenstand bestimmt, soweit aufzuklären, daß es durch Subsumtion unter die einschlägigen Steuergesetze prüfen kann, ob der fragliche Verwaltungsakt des Finanzamts oder seine Unterlassung rechtmäßig oder rechtswidrig waren.(2) Durch eigene Untersuchungen soll sich das Gericht eine richtige und vollständige Überzeugung von dem Sachverhalt machen, den es seiner Entscheidung zugrundelegen will.(3) Dabei bestimmt der Streitgegenstand Umfang und Richtung der Ermittlungen im Rahmen des Klagebegehrens. (4) Die Bedeutung dieser Verpflichtung des Finanzgerichts zur Sachverhaltsermittlung ist angesichts der Eigenart des Steuergerichtsverfahrens, nur eine Tatsacheninstanz zu haben, besonders groß. Es stellt einen Teil des Rechtsschutzes durch das Gericht dar, daß gerade das **G e r i c h t** den entscheidungserheblichen Sachverhalt feststellt.(5)

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.2 zu § 81

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.17 zu § 76

3) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.4 zu § 76 FGO (Band V)

4) Ziemer-Birkholz, Rdn.10 zu § 76

5) Urteil des BFH vom 10.November 1966 (V 74/64) in BStBl 1967 III Seite 54

Dem Untersuchungsgrundsatz sind im Finanzgerichtsverfahren Grenzen praktischer Art gesetzt. Das Finanzgericht hat keine technischen Möglichkeiten zu eigener Sachverhaltsermittlung. Ihm steht kein "Aufklärungsapparat" - wie eigene Betriebsprüfer - zur Verfügung. Dadurch erlangt das Vorbringen der Beteiligten entgegen dem Charakter des Untersuchungsgrundsatzes erhöhte Bedeutung, weil das Gericht auf das Vorbringen der Beteiligten - abgesehen vom Inhalt der ihm vorgelegten Steuerakten - angewiesen ist. Angesichts der Unmöglichkeit, die oft umfangreichen tatsächlichen Voraussetzungen eines Verwaltungsakts zu prüfen, dürfte sich das Finanzgericht schon aus praktischen Gründen darauf beschränken, solche Fragen zu prüfen, auf die es durch das Beteiligtenvorbringen, die Beweisaufnahme und den Inhalt der vorgelegten Akten gebracht wird.(1)

Im Finanzgerichtsverfahren herrscht der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme. Daher hat das Finanzgericht nach Möglichkeit sich die Sachverhaltskenntnis durch das Anhören von Zeugen, Sachverständigen und Beteiligten selbst zu verschaffen. Bei der besonderen Art der Materie, die Gegenstand des Finanzgerichtsverfahrens ist, können aber Ermittlungen darüber hinaus notwendig werden, zum Beispiel die Durchführung einer Betriebsprüfung. Hier muß das Gericht notwendigerweise die Hilfe von Finanzverwaltungsbehörden in Anspruch nehmen. Eigene Betriebsprüfer stehen ihm nicht zur Verfügung.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens der AO a.F. hatte der BFH entschieden, daß das Finanzgericht die Hilfe "anderer" Behörden nur in Anspruch nehmen dürfe bei Vorliegen besonderer Gründe.(2) Zunächst solle das Finanzgericht tunlichst andere Gerichte heranziehen. Verwaltungsbehörden solle es nur dort angehen, wo dies unumgänglich notwendig sei. Ein solcher Fall dürfte zum Beispiel die Durchführung einer Betriebsprüfung sein. Auch die Mittel und Wege, die anderen Gerichten als

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.52 zu § 110

2) Urteil des BFH vom 12. August 1953 (II 65/52 S) in BStBl 1953 III Seite 284; Urteil vom 7. März 1957 (IV 305/55 U) in BStBl 1957 III Seite 197 (198); BVerwG in NJW 1956 Seite 236

Finanzgerichten zur Verfügung stehen, sind nicht geeignet, für einen Betrieb die Besteuerungsgrundlagen eines oder mehrerer Jahre festzustellen. Nach Ansicht des BFH (1) darf das beteiligte Finanzamt selbst bei einzelnen Handlungen im Rahmen der Beweisaufnahme oder gar bei der Gestaltung der Beweisaufnahme nur dann herangezogen werden, wenn der Kläger zustimmt.

Es bestehen keine Bedenken, diese in den angeführten Urteilen genannten Grundsätze auch auf das Verfahren nach der FGO anzuwenden. Wenn diese Beschränkungen schon für das verwaltungsähnliche Berufungsverfahren galten, müssen sie erst recht im FGO-Verfahren Bedeutung haben, weil es sich hierbei um ein gerichtsförmiges Verfahren handelt.

Anerkannt ist, daß das Finanzgericht dem Finanzamt die Aufklärung des Sachverhalts nicht überlassen darf, abgesehen davon, daß eine Zurückverweisung des konkreten Falles "zur Aufklärung des Sachverhalts" allgemein nicht in Frage kommt.(2) Man wird sogar noch weiter gehen und große Bedenken gegen die Heranziehung des beklagten Finanzamtes überhaupt als einer für die Durchführung der Beweisaufnahme ersuchten Behörde geltend machen müssen.(3) Eine solche Beteiligung des beklagten Finanzamtes ist mit seiner Stellung als eines Beteiligten im Verfahren nicht zu vereinbaren. Die Beweisaufnahme ist eine Aufgabe des Finanzgerichts. Nach deutschem Recht ist eine Doppelstellung auf der einen Seite als Partei oder Beteiligter, auf der anderen Seite als Zeuge oder Sachverständiger nicht möglich. Daher bestehen Bedenken schon gegen eine Verwendung von Amtsangehörigen des beklagten Finanzamts als Zeugen oder Sachverständige. Das hat praktische Bedeutung vor allem für die Betriebsprüfer. Das Ergebnis einer Betriebsprüfung ist das Werk allein des tätig gewesenen Prüfers. Verständlicherweise kann er keinen Ab-

1) BStBl 1957 III Seite 197

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.5 zu § 76 FGO (Band V)

3) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.5 zu § 81 FGO

stand zu dem ermittelten Sachverhalt haben, um als Zeuge die Stellung eines "Dritten" im Prozeß oder gar die völlige Unabhängigkeit oder Unvoreingenommenheit eines Sachverständigen zu haben. Beklagt ist im Finanzgerichtsprozeß das Finanzamt als ein Organ des Staates. Der Amtsbetriebsprüfer ist als Amtsangehöriger Teil dieses Organs.

In eingeschränktem Maße gilt das Gesagte auch für den Prüfer der Großbetriebsprüfung: hier ist der Prüfer zwar nicht Amtsangehöriger des beklagten Finanzamts, aber er ist Angehöriger derselben Verwaltung. Sein Tätigwerden im Rahmen der Betriebsprüfung geschieht für das jeweilige Finanzamt, welches sein Betriebsprüfungsergebnis im Wege der Veranlagung auswerten soll. Wie wenig ein Großbetriebsprüfer unabhängiger Dritter und wie sehr er Angehöriger der Finanzverwaltung ist, kann man in der Praxis bei den Schlußbesprechungen (1) sehen, wo der Prüfer eindeutig auf der Seite des Finanzamtes steht und das Prüfungsergebnis "zu halten versucht". Es würde kaum etwas anderes bedeuten, wenn sich das Finanzgericht zur Durchführung der Beweisaufnahme an ein anderes Finanzamt, zum Beispiel ein dem beklagten Amte benachbartes wenden würde. Auch dieses Finanzamt würde als Teil der Finanzverwaltung handelnd die Sachverhaltsaufklärung mit derselben Einstellung durchführen wie das beklagte Finanzamt selbst.

Der einzig gangbare Weg zur Durchführung einer objektiven Beweisaufnahme erscheint gegeben in der Heranziehung unteiligter Dritter, die nicht in der Finanzverwaltung tätig sind, Dabei kommen die Angehörigen der steuerberatenden Berufe gleichfalls nicht in Frage. Sie hätten zwar oft die sachliche Qualifikation. Angesichts ihrer grundlegenden beruflichen Gegensätzlichkeit zur Finanzverwaltung bestehen aber Bedenken hinsichtlich ihrer Objektivität und inneren Unabhängigkeit. Hier könnte man an die Anstellung Fachkundiger beim Finanzgericht selbst denken, eine Art ständiger

1) Vgl. § 14 der Betriebsprüfungsordnung (Steuer) vom 23.12.1965, Bundesanzeiger Nr.245 vom 30.12.1965 - Beilage

Sachverständiger. Eine Vertiefung dieses Gedankens würde jedoch den Rahmen dieser Untersuchung sprengen.(1)

Der Einwand gegen diese Forderung, daß auch in anderen Prozeßarten als Zeugen und Sachverständige Angehörige von Behörden auftreten, die ein einseitiges Interesse am Ausgange des Verfahrens haben, - man denke nur an die Polizeibehörde im Strafverfahren - ist nicht durchschlagend. Im Strafverfahren ist die Lage insofern eine andere, als hier bereits eine objektive, gerichtsähnliche Behörde, nämlich die Staatsanwaltschaft, eingeschaltet war, bevor der betreffende Fall vor Gericht kam. Die Einrichtung der Staatsanwaltschaft verdankt ihr Bestehen gerade der Tatsache, daß die Polizeibehörden des frühen 19. Jahrhunderts es bei der Fallaufklärung an Unvoreingenommenheit fehlen ließen.

Die FGO hat aus der Erkenntnis, daß dem Finanzgericht keine umfassenden Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen, bereits selbst Folgerungen gezogen. Eine dieser Folgerungen ist die Schaffung des § 100 Abs.II Satz 2 FGO. Danach kann das Finanzgericht bei Vorliegen der besonderen im Gesetz bezeichneten Voraussetzungen für den Fall, daß eine weitere, einen erheblichen Aufwand an Kosten und Zeit beanspruchende Aufklärung notwendig ist, den Verwaltungsakt aufheben und an das Finanzamt zurückverweisen, ohne selbst zu entscheiden. Eine weitere Folgerung ist die Tatsache, daß nach § 110 FGO die Bindungswirkung des Urteils eingeschränkt ist. Im Gegensatz zum Zivil- und zum Strafurteil, deren Bindungswirkung unverhältnismäßig weiter geht, bindet das finanzgerichtliche Urteil nur insoweit, als der dem Streitgegenstand zugrundeliegende Sachverhalt bekannt gewesen und Gegenstand der gerichtlichen Entscheidung geworden ist.(2) Hierüber wird im Folgenden noch zu sprechen sein.

1) Vgl. hierzu Rudloff in FR 1968 Seite 367/369

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.34 zu § 76

Der Untersuchungsgrundsatz findet eine weitere Einschränkung darin, daß im Finanzgerichtsprozeß die Verböserung verboten ist (1), ferner in der Vorschrift des § 48 Abs.I Ziffer 1 und 2 FGO sowie in dem Grundsatz, daß das Urteil sich im Rahmen des Klagebegehrens halten muß, § 96 Abs.I Satz 2 FGO.

Schließlich ist hier noch anzuführen das auch für das Finanzgericht geltende Verbot, in unzulässiger Weise in die private Sphäre des Steuerpflichtigen einzudringen.(2) Die Ermittlungen dürfen - entsprechend den modernen Anschauungen über das Verhältnis zwischen Staat und Bürger - nicht unangemessen weit in die Privatsphäre des Bürgers hineinreichen.(3) Wann dies zutrifft, ist im Einzelfall zu entscheiden.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß der Finanzgerichtsprozeß in seiner Konzeption ein Verfahren mit Untersuchungsgrundsatz ist. Durch die "Kraft des Faktischen" kommt aber die tatsächliche Ausgestaltung des Verfahrens, wenn man einmal die formelle Verwandtschaft zur VwGO außer Betracht läßt, dem Zivilprozeß mit dem dort herrschenden Beibringungsgrundsatz näher als etwa dem Strafprozeß mit dem dort streng durchgeführten Untersuchungsgrundsatz.(4) Das Finanzgericht dürfte im Regelfall keinen Anlaß haben, solche Sachverhaltspunkte zu ermitteln, in bezug auf die zwischen den Beteiligten kein Streit besteht.(5) Es bedeutet keinen Verfahrensverstoß, wenn das Finanzgericht nur hinsichtlich der zwischen den Beteiligten bestehenden Streitfragen ermittelt, soweit der Sachverhalt dies gestattet und die Auffassungen der Beteiligten nicht zu Bedenken Anlaß geben oder gar offensichtlich falsch sind. Damit dürfte sich das Rechts-

1) statt vieler: Ziemer-Birkholz, Einführung zur FGO, Randnote 11

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.24 zu § 76 FGO (Band V)

3) Urteil des BFH vom 23.September 1960 (VI 90/60 S) in BStBl 1960 III Seite 488 (489); Urteil vom 14.November 1958 (VI 91/57 U) in BStBl 1959 III Seite 47 (48)

4) Ziemer-Birkholz, Rdn.31 zu § 76

5) Ziemer-Birkholz, Rdn.30 zu § 76

mittelverfahren der AO a.F. in diesem Punkte im FGO-Verfahren fortsetzen.

bb) Der Verfügungsgrundsatz und der Grundsatz
"ne ultra petita"

Im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens der AO a.F. hatte der Verfügungsgrundsatz nur geringe Bedeutung: der Steuerpflichtige konnte dadurch, daß er Berufung einlegte, das Rechtsmittelverfahren einleiten und es durch die Rücknahme der Berufung beenden.

Auch im Finanzgerichtsprozeß der FGO kann dem Verfügungsgrundsatz nicht die Bedeutung zukommen, die er im Zivilprozeß hat. Der Grund hierfür ist die Tatsache, daß der Steuerprozeß ein Verwaltungsrechtsstreit ist, an dessen Ausgang die Öffentlichkeit ein Interesse hat. Jedoch hat die FGO den Finanzgerichtsprozeß stärker, als dies im Rechtsmittelverfahren der AO a.F. der Fall war, als ein kontradiktorisches Verfahren ausgestaltet. Der Verfügungsgrundsatz hat daher jetzt größere Bedeutung als bisher. Aufgabe des Gerichts im FGO-Verfahren ist es nur, im Rahmen des Klagebegehrens zu prüfen, ob der Kläger durch einen rechtswidrigen Bescheid in seinen Rechten verletzt ist. Der Kläger bestimmt also selbst die Grenzen der Nachprüfung.(1) Das FGO-Verfahren ist ein reines Rechtsschutzverfahren, in dem Rechtsschutz nur so weit gewährt wird, als das Gericht darum angegangen wird. Diese Tatsache kommt zum Ausdruck in der Vorschrift des § 96 Abs.I Satz 2 FGO, nach der das Gericht über das Klagebegehren nicht hinausgehen und dem Kläger mehr zusprechen darf, als sein Klagebegehren umfaßt.(2) Für den bedeutsamsten Fall des Finanzgerichtsprozesses, nämlich das Verfahren bei Anfechtung eines Steuerbescheides, heißt dies, daß es dem Gericht verwehrt ist, die Steuer unter dem vom Kläger in seinem Klageantrag begehrten Betrag festzu-

1) Schwartz in DStR 1966 Seite 398

2) Ziemer-Haarmann, Rdn.2314

setzen und zwar selbst dann, wenn es überzeugt ist, daß die vom Kläger richtigerweise zu zahlende Steuer geringer ist, als er selbst beantragt.(1) Das Gericht kann also dem Kläger in einem solchen Falle trotz seiner Überzeugung, daß der Steuerbescheid gegen das Steuerrecht verstößt, nicht helfen. Am Rande ist zu erwähnen, daß dies nicht notwendig gegen die Interessen des Klägers gerichtet sein muß. Der Kläger kann unter Umständen diese Folge durchaus beabsichtigen, zum Beispiel, wenn er Steuern zeitlich verlagern will.(2) Dieser Grundsatz, daß das Gericht dem Kläger nie mehr zusprechen darf, als er begehrt, stellt eine Einschränkung der Officialmaxime des § 76 Abs.I Satz 1 FGO, mithin eine Erweiterung des Verfügungsgrundsatzes dar. Der Verfügungsgrundsatz, der bisher nur für das Verfahrensmäßige galt, nämlich das In-Gang-Setzen und das Beenden des Rechtsstreits, gilt nun auch für den Umfang des Streitstoffes.(3) Insoweit bringt die FGO eine Neuerung, als das Finanzgericht bislang an Anträge des Rechtsmittelführers nicht gebunden war.(4)

Die Tatsache, daß der Verfügungsgrundsatz im Finanzgerichtsprozeß nur den oben geschilderten Raum einnimmt, nämlich nur die Einleitung und die Beendigung des Verfahrens und den Grundsatz "ne ultra petita" betrifft, liegt darin begründet, daß dem Kläger eine Verfügung über das öffentliche Rechtsverhältnis, aus dem sich der staatliche Steueranspruch ergibt, verwehrt ist. Solche Handlungen, wie sie sich typischerweise aus dem Verfügungsgrundsatz ergeben, würden aber eine Verfügung über das öffentliche Rechtsverhältnis, das den Streitgegenstand im weiteren Sinne bildet, bedeuten. Es ist deshalb folgerichtig, daß das finanzgerichtliche Verfahren weder ein Verzichtsurteil (§ 306 ZPO) noch ein Anerkenntnis-

1) Ziemer in BB 1965 Seite 961

2) Ziemer in DSTz (A) 1965 Seite 293

3) Ziemer a.a.O.

4) statt vieler: Urteil des BFH vom 10. Mai 1963 (III 364/61 U) in BStBl 1963 III Seite 412; Conze in FR 1966 Seite 130

urteil (§ 307 ZPO) noch ein Versäumnisurteil (§§ 330, 331 a ZPO) oder einen Prozeßvergleich kennt.(1)

Diese Grundsätze haben in der Praxis noch nicht uneingeschränkt Geltung. Ihnen widerspricht zum Beispiel eine Entscheidung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts.(2) In dem genannten Urteil hat das Gericht entschieden, daß ein Finanzamt, welches keinen Antrag auf Klagabweisung stelle, ohne Sachprüfung unterliegen müsse, weil insoweit ein Anerkenntnis anzunehmen sei. Die FGO gestalte ein kontradiktorisches Verfahren, in dem der Verfügungsgrundsatz größeren Raum habe als bisher. Die Beteiligten hätten durch die Klageerhebung, die Klagerücknahme, die Rücknahme oder Änderung des Verwaltungsaktes die Möglichkeit einer mittelbaren Einflußnahme auf das Ausmaß und den Fortgang des Verfahrens. Es sei nicht erfindlich, warum man den Beteiligten nicht auch die Möglichkeit einer u n m i t t e l b a r e n Einflußnahme auf das Ausmaß und den Fortgang des Rechtsstreits geben solle. Das Finanzamt müsse genau wie der Kläger die Möglichkeit zu p r o z e s s u a l e r Einflußnahme auf den Rechtsstreit haben. Zwar sei eine Vorschrift hierüber in der FGO nicht vorhanden, der Senat halte aber § 307 ZPO über § 155 FGO für anwendbar.

Dieser Auffassung muß widersprochen werden. Im Finanzgerichtsprozeß widerstreiten zwar Verfügungsgrundsatz und Officialmaxime in gewissem Umfange einander. Das genannte Finanzgerichtsurteil zieht jedoch die Grenze zwischen den beiden Grundsätzen nicht systemgerecht. Die Vorschriften über den Steuerprozeß sind Teil des Verwaltungsrechts und daher gezeichnet von dem Interesse der Öffentlichkeit an dem Verfahren. Entsprechend dem Grundsatz des Art.10 Abs.IV GG ist das Finanzgerichtsverfahren als Rechtsschutzverfahren ausgestaltet, das heißt, daß es dem Steuerpflichtigen zwar

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.22 Vorbemerkung des II.Teils

2) Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 28. Juli 1968 (III 24/64) in EFG 1966 Seite 472

überlassen bleibt zu bestimmen, ob er den Rechtsschutz durch das Gericht überhaupt wünscht und wie weit dieser Rechtsschutz gehen soll. Demgegenüber läßt es das Interesse der Öffentlichkeit an der Richtigkeit der Entscheidung nicht zu, daß ein anderer als das Gericht das Bestehen oder Nichtbestehen des Steueranspruchs im Rahmen des Gerichtsverfahrens prüft und feststellt.

cc) Das Fehlen einer Beweislast und die Mitwirkungspflicht der Beteiligten

Im Gegensatz zum Zivilprozeß kennt der Finanzgerichtsprozeß weder eine formelle Beweislast oder Beweisführungslast noch irgendwelche Beweisregeln (1), weil diese mit dem Untersuchungsgrundsatz, der im Steuerprozeß herrscht, unvereinbar wären. Das kommt in der Vorschrift des § 76 Abs.I letzter Satz FGO zum Ausdruck, wonach Beweisanträgen keine formelle Bedeutung zukommt.

Im Laufe des Verfahrens muß sich das Finanzgericht von dem Vorliegen der den Streitgegenstand bestimmenden Tatsachen eine volle Überzeugung verschaffen, die tatsächlichen Grundlagen des Steueranspruchs müssen zur vollen Gewißheit des Gerichts feststehen.(2) Die Sachverhaltsaufklärung muß also so weit gehen, daß das Gericht durch Anwendung der einschlägigen Steuergesetze entscheiden kann, ob der Verwaltungsakt des Finanzamts, der den Gegenstand des Verfahrens darstellt, rechtmäßig ist oder nicht. Die Beweislast anderer Verfahrensordnungen wird im Finanzgerichtsprozeß der FGO durch den Untersuchungsgrundsatz ersetzt, der das Finanzgericht verpflichtet, von sich aus die Ermittlungen bis zur Grenze des Zumutbaren durchzuführen. Wenn auch die Beteiligten keine Pflicht haben, Beweise anzutreten (3), so erlegt ihnen das

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.11 zu § 76 FGO (Band V); Barske-Woerner Seite 90

2) Urteil des BFH vom 5.Oktober 1967 (V 108/64) in BStBl 1968 II Seite 99 (100)

3) Rohwer-Kahlmann, Rdn.1 zu § 103

Gesetz doch eine Mitwirkungspflicht auf. Diese Mitwirkungspflicht ergibt sich aus praktischen Erwägungen: neben den Steuerakten, die das Finanzamt dem Gericht vorzulegen hat, ist die Mitwirkung der Beteiligten die bedeutsamste Grundlage für die gerichtlichen Ermittlungen. Vor allem auf eine Mitwirkung des Klägers kann das Gericht bei der Sachverhaltsaufklärung nicht verzichten, denn im Regelfalle kennt der Kläger den Sachverhalt von allen Beteiligten am besten.

Nach § 76 Abs.I Satz 2 und 3 FGO kann das Gericht die Beteiligten zur Mitwirkung heranziehen. Die Vorschriften der §§ 170 Abs.I Satz 3, 171 bis 173 AO gelten sinngemäß.(1) Die Mitwirkungspflicht der Beteiligten wird rechtssystematisch gewertet als "Ausfluß des Prozeßrechtsverhältnisses zwischen Gericht und Beteiligten".(2) Sie geht weiter als die der Parteien im Zivilprozeß. Die Grenzen dieser Mitwirkungspflicht können nicht abstrakt und eindeutig festgelegt werden, sondern es ist unter Beachtung aller Umstände des konkreten Falles nach Treu und Glauben zu entscheiden, ob sie erreicht sind oder nicht.(3) Für den Steuerpflichtigen deckt sich die Mitwirkungspflicht im Finanzgerichtsprozeß im Umfange mit der Mitwirkungspflicht vor dem Finanzamt im Rahmen des Veranlagungsverfahrens.

Führen die Ermittlungen des Finanzgerichts unter Mitwirkung der Beteiligten und nach Ausschöpfen aller zumutbaren Möglichkeiten nicht dazu, daß das Gericht einen bestimmten Sachverhalt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit als gegeben ansieht (Fall der Beweislosigkeit), so greift der Grundsatz der freien Beweiswürdigung ein. Das bedeutet, daß das Gericht in der Würdigung des Sachverhalts durch feste Beweisregeln nicht gebunden ist. Es wird im Regelfalle von demjenigen Sachverhalt ausgehen, der sonst die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat.

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.7 zu § 76 FGO (Band V)

2) Ziemer-Haarmann, Rdn.2344

3) Ziemer-Birkholz, Rdn.24 zu § 81

Außerdem greift - gerade angesichts des Fehlens einer Beweislast - im Steuerprozeß der allgemeine prozessuale Grundsatz ein, wonach derjenige, der ein Recht für sich beansprucht, die rechtsbegründenden Tatsachen darzutun hat.(1) So hat im Rahmen der Anfechtungsklage das Finanzamt die Voraussetzungen für den Erlaß des Verwaltungsakts darzutun. Entsprechend hat derjenige, der das Entstehen oder Bestehen eines Rechts leugnet, die rechtshemmenden, rechtshindernden oder rechtsvernichtenden Tatsachen darzutun.(2) Diese allgemeine Regel wird man für das Steuerrecht jedoch noch differenzieren müssen, weil die Voraussetzungen für einen Steuerwaltungsakt aus einer Vielzahl von Merkmalen bestehen, die den staatlichen Steueranspruch teilweise erhöhen, teilweise ermäßigen. Zutreffenderweise wird man sagen dürfen, daß die materielle Beweislast dann auf Seiten des Finanzamts liegt, wenn steuererhöhende Merkmale in Rede stehen, während sie im übrigen den Kläger treffen.(3) Dieser Grundsatz, der als "objektive Beweis- oder Feststellungslast" bezeichnet wird (4), gilt auch in solchen Gerichtsverfahren, die vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht werden. Er kommt zum Ausdruck in den Vorschriften der §§ 164, 196 und 205 a AO. Außerdem ist hier § 171 Abs.I Satz 2 AO zu erwähnen, der dem Pflichtigen Erklärungspflichten, Darlegungspflichten und Nachweisungsspflichten auferlegt. So müssen den Kläger im Finanzgerichtsprozeß die nachteiligen Folgen der Tatsache treffen, daß bei einer Ermessensentscheidung (z.B. einer Stundung) das Gericht sich von dem Vorliegen solcher Umstände nicht überzeugt, aus denen sich der Ermessensfehlgebrauch des Finanzamts herleitet. Ihn trifft somit die "objektive Feststellungslast".(5)

1) BFH in BStBl 1968 II Seite 100

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.15 zu § 76 FGO (Band V);
Ziemer-Birkholz, Rdn.41 zu § 81; Barske-Woerner Seite 90

3) Barske-Woerner Seite 90 f

4) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.44 zu § 96 FGO (Band V)

5) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.45 zu § 96 FGO (Band V)

Angesichts der Tatsache, daß die Nachweisungspflicht des Klägers im Prozeß keine formelle Beweislast im Sinne des Zivilprozesses darstellt, führt auch eine Versäumung dieser Mitwirkung des Klägers nicht in demselben Maße zum Prozeßverlust wie beispielsweise im Zivilprozeß. Anders als das Zivilgericht hat das Finanzgericht in diesem Falle von sich aus in der Sachverhaltsermittlung tätig zu werden.(1) Eine grobe Verletzung der gleichen Pflicht durch den Kläger kann jedoch dazu führen, daß damit auch die Amtspflicht des Gerichts zur Aufklärung der Besteuerungsgrundlagen ihr Ende findet.(2)

Die Mitwirkungspflicht des Finanzamts geht dahin, diejenigen Umstände, die für die Veranlagung des Steuerpflichtigen von Bedeutung sind, objektiv zu untersuchen oder untersuchen zu helfen. Dabei ist Objektivität vor allem dahin zu verstehen, daß es keine Rolle spielen darf, ob sich die fraglichen Tatsachen zugunsten oder zuungunsten des Pflichtigen auswirken.(3)

C) Vergleich mit dem bisherigen Rechtsmittelverfahren der AO a.F. in einzelnen Punkten

aa) Unzulässigkeit der Verböserung

Die Vorschrift des § 243 Abs.III AO a.F., die die Rechtsgrundlage für die Verböserung war, wurde schon zur Zeit der Geltung der AO a.F. ablehnend kritisiert. Der herrschenden Meinung, die die Zulässigkeit der Verböserung aus den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Interesses der Allgemeinheit an einer sachlich richtigen Besteuerung herleitete (4),

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.6 zu § 76 FGO (Band V)

2) Ziemer-Haarmann, Rdn.2311

3) Ziemer-Haarmann, Rdn.2312 f

4) Urteil des BFH vom 15.Juli 1960 (VI 228/57 U) in BStBl 1960 III Seite 392 (= BFHE 71, 381); Ziemer-Birkholz, Rdn. 95 zu § 100

wurde entgegengehalten, daß § 243 Abs.III AO a.F. gegen Art. 19 Abs.IV und 20 Abs.II GG verstoße.(1) Ein Verstoß gegen Art.19 Abs.IV GG wurde darin gesehen, daß das Berufungsverfahren vor dem Finanzgericht mit der Möglichkeit zur Verböserung gar keinen Rechtsschutz gewährleiste, weil ein Steuerpflichtiger bei Gefahr einer drohenden Verböserung nur noch ganz auf den Rechtsschutz verzichten und seine Berufung zurücknehmen könne, wolle er nicht vom Gericht mehr Steuern aufgebürdet bekommen als vom Finanzamt.(2) Ein Verstoß gegen Art.20 Abs.II GG, den Grundsatz der Gewaltenteilung, sah man darin, daß die Gerichte durch das Festsetzen von Steuern Aufgaben der Verwaltung wahrnahmen, statt Rechtsstreitigkeiten zu entscheiden, was ihre eigentliche Aufgabe sei.(3)

Alle Regierungsvorlagen für die FGO sahen noch die Möglichkeit zur Verböserung vor. Begründet wurde diese Bestimmung des Entwurfs mit den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Steuererhebung und der Verfahrensökonomie. Die Verböserung durch das Gericht sollte helfen, Doppelarbeit zu vermeiden. Nachdem das Gericht sich mit der Aufklärung des Falles befaßt hatte, wurde es als Leichtes angesehen, die Steuer vom Gericht auch festsetzen zu lassen. Zunächst hatten die Regierungsvorlagen die Möglichkeit zur Verböserung auf solche Fälle beschränkt, in denen im finanzgerichtlichen Verfahren selbst neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinne von § 222 Abs.I Nr.1 AO bekannt geworden waren. Eine Verböserung sollte dagegen nicht im Falle der schlichten Fehleraufdeckung, § 222 Abs.I Nr.3 AO, möglich sein.(4) Später dagegen wollte man die Möglichkeit zur Verböserung in vollem Umfange zulassen, sowohl für den Fall des Auffindens neuer Tatsachen oder Beweismittel, als auch für den Fall der bloßen Fehleraufdeckung.(5) Maßgeblich war hier der Einfluß der Motive zur VwGO.(6)

1) statt vieler: Müffelman Seite 156 ff

2) Müffelman Seite 158

3) a.a.O. Seite 163

4) BT-Drucksachen II/1716 und III/127

5) BT-Drucksache IV/1447

6) Ziemer-Birkholz, Rdn.97 zu § 100

Auf Veranlassung des Rechtsausschusses ließ man die geplante Möglichkeit des Entwurfs zur Verböserung fallen. Nach der am 6. Oktober 1965 Gesetz gewordenen FGO ist eine Verböserung nicht mehr zulässig. Das Gesetz verbietet die Verböserung nicht expressis verbis. Besonders läßt sich aus § 96 Abs. I Satz 2 FGO, wonach das Gericht in seiner Entscheidung nicht über das Klagebegehren hinausgehen darf, nicht das Verböserungsverbot herleiten, weil diese Vorschrift lediglich die obere Grenze der gerichtlichen Entscheidungsmöglichkeiten festlegen will. (1) Das Verbot der Verböserung ist gesetzestechnisch daraus zu folgern, daß die zunächst im Entwurf ausdrücklich vorgesehene Verböserungsmöglichkeit gestrichen wurde, obschon ein solches Problem, bei dem es um die Durchbrechung des Grundsatzes der Gewaltenteilung (2) geht, einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedurft hätte. Das ergibt sich auch aus der Tatsache, daß im allgemeinen Verwaltungsstreitverfahren eine Möglichkeit zur Verböserung nicht vorgesehen ist. (3) Zudem wäre die Verböserungsmöglichkeit mit dem Ziel des Finanzgerichtsverfahrens nach der FGO, Rechtsschutz zu gewähren, unvereinbar gewesen. (4) Das Finanzgerichtsverfahren soll jetzt reine Rechtsschutzeinrichtung im Sinne von Art. 19 Abs. IV GG sein. (5) Das Verbot der Verböserung ist also begründet in dem Verhältnis von Finanzgerichtsverfahren und Verwaltungsverfahren des Finanzamts. (6) Das Gericht soll nicht mehr um Ermittlung und Festsetzung der "richtigen" Steuer bemüht sein, sondern nur nachprüfen, ob und inwieweit das angefochtene Verwaltungshandeln den Kläger in seinen Rechten beeinträchtigt. Das ergibt sich aus dem Gewaltenteilungsprinzip: die rechtsprechende Gewalt nimmt keine Verwaltungsaufgaben wahr, sie prüft nur bean-

1) Oswald in StuW 1966 Seite 503; Ziemer-Birkholz, Rdn. 100 zu § 100

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn. 63 zu § 96 FGO (Band V)

3) Stockhausen in "Die steuerliche Bp" 1966 Seite 259

4) Urteil des BFH vom 21. April 1966 (V 200/63) in BStBl 1966 III Seite 415 (416)

5) Baltzer in NJW 1966 Seite 1337

6) Ziemer-Birkholz, Rdn. 100 zu § 100

standetes Verwaltungshandeln auf seine Rechtmäßigkeit.

Seine volle Bedeutung erhält das Verbot der Verböserung durch die Tatsache, daß im Finanzgerichtsverfahren eine Möglichkeit zur Widerklage nicht gegeben ist. Das Fehlen der Widerklagemöglichkeit ist daraus zu folgern, daß die FGO eine dem § 89 VwGO, der im allgemeinen Verwaltungsrechtsstreit für einige Klagearten die Möglichkeit zur Widerklage zuläßt, entsprechende Vorschrift nicht enthält, obschon sie im übrigen der VwGO zum Teil bis in Einzelheiten nachgebildet ist. (1) Auch diese Tatsache ist auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gewaltenteilung zurückzuführen, wonach es Aufgabe des Finanzamts ist, außerhalb des finanzgerichtlichen Verfahrens die zutreffende Steuer zu ermitteln und festzusetzen. Für diese Aufgabe des Finanzamts schafft die FGO dadurch die Voraussetzungen, daß sie trotz anhängigen Steuerrechtsstreits die Herrschaft über das Besteuerungsverfahren in vollem Umfange dem Finanzamt überläßt.(2)

Das Verböserungsverbot für das Gericht gilt hinsichtlich aller Gründe, aus denen heraus sich eine Steuererhöhung ergeben könnte, also sowohl für neue Tatsachen oder Beweismittel als auch für rechtliche Gründe.(3) Allerdings gilt es nur hinsichtlich einer ergebnismäßigen Schlechterstellung des Klägers. Das Gericht ist nicht gehindert, Tatsachen zu verwerten und rechtliche Folgerungen zu ziehen, die für den Steuerpflichtigen - gemessen an seinem Klageantrag - nachteilig sind, indem es diese Punkte gegen andere, die für den Kläger günstig sind, aufrechnet. Für diese Aufrechnung hat sich der Ausdruck "Saldierung" eingebürgert. Durch die Saldierung kann bewirkt werden, daß der Kläger unter Umständen mit seiner Klage abgewiesen wird, obwohl er im strittigen Punkte Recht hat. Die Aufrechnung von steuermindernden und

1) Martens in Stuw 1966 Spalte 690

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.99 zu § 100

3) Ziemer in BB 1965 Seite 961

steuererhöhenden Merkmalen darf jedoch nicht dazu führen, daß die jetzt festzusetzende Steuer den Steuerbetrag des Klageantrags übersteigt.(1) Das ergibt sich bereits aus dem Gesichtspunkt des Verböserungsverbots: die Durchbrechung des Grundsatzes der Gewaltenteilung ist nur zulässig, wenn dem rechtsuchenden Steuerpflichtigen kein Nachteil daraus entsteht. Diese Begrenzung wirkt sich in der Praxis vor allem bei § 100 Abs.II Satz 1 FGO aus. Hier darf die Feststellung eines "anderen" Betrages stets nur die Feststellung eines niedrigeren Betrages sein.(2)

bb) Teilweiser Ausgleich durch Saldierungsmöglichkeit

Entsprechend dem Ziel des finanzgerichtlichen Verfahrens, im Sinne von Art.19 Abs.IV GG Rechtsschutz für den Bürger zu gewährleisten, ist es Aufgabe des Finanzgerichts, die Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns unter den in der Klage vorgetragenen Gesichtspunkten zu prüfen. Es kann also nicht Aufgabe des Gerichts sein, die Prüfung auf den gesamten Veranlagungsfall zu erstrecken. Etwas anderes ergibt sich auch nicht durch den Untersuchungsgrundsatz oder die Tatsache, daß das Gericht an die Fassung des Klageantrages nicht gebunden ist, § 96 Abs.I Satz 2 FGO. Im Regelfalle wird das Gericht einer Klage stattgeben, wenn es sich davon überzeugt hat, daß das Verwaltungshandeln rechtswidrig war und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist.

Dem Finanzgericht können jedoch Umstände in den Gesichtskreis kommen, die in ihrer steuerrechtlichen Auswirkung dem Klagebegehren entgegenstehen. Dies kann geschehen durch Einwendungen des Finanzamts oder auch dadurch, daß das Gericht - etwa beim Studium der vorgelegten Akten - von selbst darauf stößt.

1) Stockhausen in "Die steuerliche Bp" 1966 Seite 259;
Ziemer in BB 1965 Seite 961

2) Bauer in DB 1965 Seite 1680

Darüber, ob das Finanzgericht Ermittlungen anstellen und Tatsachen feststellen darf in einer für den Kläger nachteiligen Richtung, sagt das Gesetz nichts. Insbesondere die einschlägige Vorschrift, § 76 Abs.I FGO, stellt dies dem Gericht frei. Entgegen der Auffassung Mittelbachs (1) kann man keine Einschränkung aus dem Gesetzestext entnehmen. Man wird allerdings eine Einschränkung aus dem Ziel des finanzgerichtlichen Verfahrens, Einzelrechtsschutz zu gewährleisten, herleiten müssen. Da es die Aufgabe des Finanzgerichts ist, sich Klarheit darüber zu verschaffen, ob der Verwaltungsakt des Finanzamts unter den vom Kläger bezeichneten Gesichtspunkten rechtmäßig ist oder nicht, hat das Gericht entsprechend den Grundsätzen der Verfahrensökonomie den Sachverhalt auch nur insoweit zu erforschen, als es für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns von Bedeutung ist. Zu dieser Auffassung kommt man auch unter dem Blickwinkel, daß das Verbot der Verböserung nicht - teilweise - ausgehöhlt werden darf. Es kann nicht Aufgabe des Gerichts sein, nach Gründen zu suchen, die ihm eine Abweisung der Klage durch eine Saldierung ermöglichen oder die dem Finanzamt auf Grund von gerichtlichen Ermittlungen, die dem Kläger nachteilig sind, über die Vorschrift des § 222 AO die Möglichkeit der Steuererhöhung verschaffen.(2)

Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist die Saldierung durch das Gericht nicht zu beanstanden. Das Rechtsschutzinteresse des Klägers ist dadurch gewahrt, daß sich die zu seinem Nachteil festgestellten Umstände im Ergebnis nicht im Sinne der Verböserung gegen ihn auswirken.(3) Die Zulässigkeit der Saldierung ist notwendig, um dem Kläger die Möglichkeit zu nehmen, den Steuerprozeß auf einzelne, ihm günstige, von ihm beliebig und für das Finanzgericht verbindlich ausgewählte Besteuerungsmerkmale zu beschränken.(4) Die Mög-

1) Mittelbach in DStR 1966 Seite 392

2) Mittelbach Seite 392

3) Stockhausen in "Die steuerliche Bp" 1966 Seite 259;
Ziemer-Birkholz, Rdn.103 zu § 100

4) Eisenberg in DB 1967 Seite 1240

lichkeit der Saldierung auszuschließen, würde eine Überbewertung des Einzelinteresses gegenüber der Allgemeinheit bedeuten, die auch unter dem Gesichtspunkt, daß das Ziel des Finanzgerichtsprozesses der Einzelrechtsschutz ist, nicht zu vertreten wäre. Ohne auf den noch nicht entschiedenen Streit zwischen Individualisierungstheorie und Saldierungstheorie einzugehen, kann man feststellen, daß es mit der Stellung des Gerichts nicht zu vereinbaren wäre, einer Klage stattzugeben und dabei einen offenkundigen, zugunsten des Klägers begangenen Veranlagungsfehler einfach zu übergehen.(1) Auch die dem Gericht offenliegende Rechtswidrigkeit zugunsten des Klägers gehört zu der Frage, ob er in seinen Rechten beeinträchtigt ist. Das Verböserungsverbot und die Bindung des Gerichts an das Klagebegehren haben nur die Geltung des Verfügungsgrundsatzes auf Kosten der Offizialmaxime erweitert, und zwar über das Verfahrensmäßige hinaus auf den Umfang des Streitstoffes.(2) Solange das Gericht nicht den gesamten Steuerfall auf seine Richtigkeit prüft, kann ihm auch nicht der Vorwurf eines Rückfalles in die Tätigkeit als "verlängerte Verwaltungsbehörde" gemacht werden. Diese Saldierung stellt also keinen Verstoß gegen den "verfassungsmäßig verankerten Grundsatz der Trennung der Staatsgewalten" (3) dar.

Es ist auch nicht zu befürchten, daß in dem Steuerpflichtigen durch die Saldierung das Vertrauen in die Rechtsprechung erschüttert werden und er Zweifel im Hinblick auf die Objektivität des Gerichts hegen könnte. Solche Bedenken entspringen einer einseitigen Sicht der Dinge. Angesichts der Möglichkeit anderer Prozeßordnungen, auf Grund einer Widerklage das Klagebegehren sich zum Gegenteil umkehren zu lassen, kann bei einem vernünftigen Pflichtigen nicht der Eindruck der Parteilichkeit des Gerichts entstehen, wenn es die vom

1) Eisenberg in DB 1967 Seite 1240

2) Ziemer in DStZ (A) 1965 Seite 293

3) Müller in DB 1966 Seite 1330

Finanzamt als geschuldet bezeichnete Steuer aus weiteren Gründen als richtig erkennt.(1)

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß das Finanzgericht saldieren darf, indem es offenkundige Fehler, das heißt solche, die sich ohne weitere Ermittlungen aus den Akten ergeben (2), die zugunsten des Klägers begangen worden sind, gegen das als zutreffend festgestellte Klagebegehren aufrechnen und die Klage damit ganz oder teilweise abweisen kann. Diese Saldierung bedeutet keinen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Trennung der Staatsgewalten. Zwar fordern Ziemer-Birkholz (3), daß das Finanzgericht angesichts des Verböserungsverbots sein Augenmerk besonders auf solche Tatsachen zu richten habe, die für den Kläger von Vorteil sind. Es ist aber nicht Aufgabe des Gerichts, Tatsachen außerhalb des Klagebegehrens von sich aus zu ermitteln und festzustellen, weder solche, die für den Kläger von Nachteil sind, noch solche, die für ihn von Vorteil sind.

Das Verbot der Verböserung findet also einen teilweisen Ausgleich darin, daß es dem Finanzgericht gestattet ist, nachteilige und vorteilhafte Merkmale zu saldieren und damit unter Umständen zu einer Klageabweisung zu gelangen. Dieser Ausgleich gilt freilich nur teilweise, weil der Kläger dabei im Ergebnis niemals ungünstiger gestellt werden kann, als wenn er seinen Prozeß verliert und mit der Klage abgewiesen wird. Das ist ein Risiko, welches er in jedem Gerichtsverfahren auf sich nimmt.

1) Eisenberg a.a.O. Seite 1239

2) Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 25. Mai 1966 (III 75/65) in EFG 1966 Seite 422

3) Ziemer-Birkholz, Rdn.36 zu § 76

cc) Der Bestand der behördlichen Ermessensentscheidungen
und die Überprüfbarkeit unbestimmter Rechtsbegriffe

Die Finanzverwaltung ist ihrem Wesen nach eine Eingriffsverwaltung. Ihre Aufgabe ist es, die gesetzlich verwirkten Steuern zu ermitteln, festzusetzen und notfalls beizutreiben, § 1 AO, § 3 StAnpG. Diese Tätigkeit ist überwiegend rechtsanwendender Natur und daher materiell der richterlichen ähnlich. Sie ist demzufolge in besonderem Maße von dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gezeichnet.(1) Entsprechend enthält das Steuerrecht sowohl im verfahrensmäßigen als auch im materiellen Bereich eine besonders starke positiv-rechtliche Fixierung.(2) Das Steuerrecht vollständig positiv-rechtlich niederzulegen, ist jedoch angesichts seiner Komplexität und Weitläufigkeit nicht möglich. Zu einer ganzen Reihe von Fragen, auch solchen des materiellen Steuerrechts, muß notwendigerweise Raum gelassen werden für die Ausübung einer Willensbetätigung von Seiten der Verwaltung, wo es auf Einsicht und Erfahrung des in der Verwaltung handelnden Beamten ankommt.(3) Die Finanzverwaltung hat daher vom Gesetzgeber überall dort, wo eine gesetzliche Fixierung dessen, was zu geschehen hat, nicht möglich oder zweckmäßig ist, einen Ermessensbereich eingeräumt bekommen, um zu bestimmen, was im konkreten Falle zur Erfüllung des Verwaltungszwecks am geeignetsten erscheint.(4)

Die Ermessenstatbestände des Steuerrechts erstrecken sich sowohl auf seinen formellen als auch auf seinen materiellen Teil. Das Steuerschuldrecht allerdings enthält angesichts seiner strengen Tatbestandsmäßigkeit nur selten Ermessensermächtigungen.(5) Häufiger sind Ermessenstatbestände im Bereiche des Steuerverwaltungsrechts bei Gestaltungsverfügungen, durch die das Finanzamt eine Anerkennung, Bewilli-

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.1 zu § 102

2) Forsthoff, Seite 78

3) Ziemer-Birkholz, Rdn.2 zu § 102

4) Berger Seite 258

5) Zu weitgehend Kruse, Steuerrecht, I.Allgem.Teil, 2.Aufl. 1968, der in diesem Bereich ein Ermessen völlig ausschließt

gung, Erlaubnis oder Genehmigung ausspricht. Darunter fallen die Entscheidungen über Billigkeitserlasse, Erleichterungen für Buchnachweise, Genehmigung der Sollbesteuerung statt Istbesteuerung, Stundungen und andere.(1) Stets jedoch bezieht sich die Ermessensausübung auf die Rechtsfolgeseite, nicht auf die Sachverhaltsfeststellung. Das Finanzamt ist verpflichtet, den Sachverhalt zutreffend und so vollständig zu ermitteln, daß die von ihm getroffenen Feststellungen eine genügend sichere Grundlage für die Rechtsanwendung darstellen. Verwaltungsermessen ist also stets Rechtsfolgeermessen.(2)

§ 2 StAnpG besagt, daß Ermessensfreiheit nicht Willkür bedeutet. Die Ermessensausübung hat sich also im Rahmen der Gesetze zu halten. Der Ermessensspielraum, der dem Finanzamt überlassen ist, kann vom Standpunkte des Rechtsstaates aus nur dann als unbedenklich angesehen werden, wenn ein Gesetz die Ermächtigung dazu gibt und die Ermessensbetätigung hinsichtlich Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist. Hierdurch soll sichergestellt werden, daß die Eingriffe durch die Verwaltung für den Staatsbürger in gewissem Umfange voraussehbar und berechenbar sind.(3)

Im Rechtsmittelverfahren der AO a.F. war - soweit das eigentliche Berufungsverfahren in Rede stand - das Finanzgericht befugt, Ermessensentscheidungen des Finanzamts durch eigene Ermessensentscheidungen zu ersetzen, auch wenn die Ermessensentscheidungen des Finanzamts nicht rechtswidrig waren.(4) Dagegen konnte das behördliche Ermessen dort nicht ersetzt werden, wo das Gerichtsverfahren erst durch Art.19 Abs.IV GG eröffnet worden war. Hier war dem Gericht nur eine Prü-

1) Berger Seite 259

2) Kampe Seite 28; Ziemer-Birkholz, Rdn.23 zu § 102

3) BVerfGE 9 Seite 147; Ziemer-Birkholz, Rdn.4 zu § 102

4) statt vieler: Ziemer in BB 1965 Seite 960

fung auf fehlerhaften Ermessensgebrauch gestattet.(1)

§ 102 FGO bringt zum Ausdruck, daß es dem Finanzgericht nicht mehr gestattet sein soll, eine rechtlich einwandfreie Ermessensentscheidung des Finanzamts durch eine eigene, anderslautende Entscheidung zu ersetzen. Das Gericht übt also keine Ermessenskontrolle, sondern eine reine Rechtskontrolle aus.(2) Diese Einschränkung ergibt sich bereits aus §§ 40 und 100 Abs.I FGO. § 102 FGO kommt daher nur klarstellende Bedeutung zu.(3) Es ist nur noch Aufgabe des Gerichts zu prüfen, ob das Finanzamt von seiner Ermessensfreiheit einen rechtswidrigen Gebrauch gemacht hat oder nicht.(4)

Entsprechend dem Ziel des Finanzgerichtsverfahrens, Rechtsschutzzinstrument zu sein, überläßt das geltende Prozeßrecht es dem Finanzamt, im Interesse einer Gleichbehandlung der Fälle bindende Ermessensentscheidungen zu treffen. Damit kann sich die Erfahrung und gründliche Sachkenntnis des Finanzamts, die aus der Bearbeitung der Masse der Fälle entsteht, auswirken. Die Prüfbarkeit des Ermessens beginnt erst bei Vorliegen einer Rechtsverletzung. Dies wird im Grundsatz bereits in § 40 Abs.II FGO gesagt. Erst angesichts der Behauptung des Klägers, daß das Verwaltungshandeln Gesetz und Recht widerspreche, kann das Finanzgericht tätig werden. Dagegen muß der Steuerpflichtige eine bloße Beschwerde, die keine Rechtsverletzung bedeutet, in Kauf nehmen, selbst wenn im konkreten Falle eine für ihn günstigere Lösung denkbar wäre.(5)

Diese Einschränkung, daß das Finanzgericht die Ermessensentscheidungen des Finanzamts nur auf ihre Rechtmäßigkeit prüfen kann, hat ihren Grund auch in der Tatsache, daß die FGO

1) Ehlers in DStR 1962 Seite 8

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.2 zu § 102 FGO (Band V)

3) Ziemer-Birkholz, Rdn.5 zu § 102; Urteil des BFH vom 14.September 1967 (V 3/65) in BStBl 1968 II Seite 19

4) Urteil des FG Bremen vom 22.Juli 1966 (I 121/65) in EFG 1966 Seite 517; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.9 zu § 40 FGO (Band V)

5) Schwartz in DStR 1966 Seite 399

Ernst macht mit dem Vorhaben, den Grundsatz der Gewaltenteilung durchzuführen. Die Ausübung des Verwaltungsermessens ist ureigene Verwaltungstätigkeit. Die gerichtliche Tätigkeit ist dabei doppelt eingeschränkt: das Gericht darf das Ermessen nur dann auf seine Rechtmäßigkeit überprüfen, wenn eine Rechtswidrigkeit bei der Ermessensausübung durch das Finanzamt behauptet wird. Das Gericht darf ferner, wenn es einen Rechtsfehler im Ermessen entdeckt, nicht eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens des Finanzamts setzen: es darf Verwaltungsermessen nicht selbst ausüben.(1) Diese Einschränkung des Finanzgerichts gilt auch für die gerichtliche Entscheidung nach § 100 Abs.II Satz 1 FGO. Auch hier reicht die Ermessensbefugnis des Gerichts nicht weiter als die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts.(2)

Eine Ausnahme hiervon bildet im Steuerrecht wie im sonstigen Verwaltungsrecht der Fall der sogenannten Ermessenseinengung. Wenn das Verwaltungsermessen nur noch in einer einzigen Richtung ausgeübt werden kann, ohne fehlerhaft zu sein, ist das Finanzgericht befugt, eine eigene Entscheidung zu fällen, beispielsweise das Finanzamt zur Vornahme eines bestimmten Verwaltungsaktes zu verurteilen.(3)

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß das Gesagte keine Anwendung findet auf den Fall des unbestimmten Rechtsbegriffes. Hier handelt es sich nicht um Ermessensausübung, sondern um Rechtsanwendung, das heißt, es ist eine prä-existente Lösung da, die gefunden werden muß. Das Finanzgericht kann den unbestimmten Rechtsbegriff in vollem Umfange selbst auslegen. Daher kann auch das vom Finanzamt gefundene Ergebnis vom Gericht in vollem Umfange geändert werden.(4)

Im Rahmen der unbestimmten Rechtsbegriffe gilt eine Besonder-

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.15 zu § 101

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.92 zu § 100

3) Ziemer-Birkholz, Rdn.17 zu § 101

4) Reuss in DVBl 1953 Seite 586

heit insoweit, als auch bei unbestimmten Rechtsbegriffen ein begrenzter Ermessensspielraum des Finanzamts angenommen werden kann, weil auch bei der Subsumtion eines Sachverhalts unter einen unbestimmten Rechtsbegriff eine Wertung erforderlich sein kann, die in beschränktem Rahmen nachvollziehbar ist.(1) Beispielsweise sieht man in dem Begriff der "unbilligen" Härte in § 131 AO einen solchen unbestimmten Rechtsbegriff wertenden Inhalts.(2)

III) Die Stellung des Finanzamts im Finanzgerichtsprozeß

1) Die Stellung des Finanzamts innerhalb des Finanzgerichtsprozesses im allgemeinen

a) Seine Beklagtenrolle

§ 57 FGO nennt vier verschiedene Formen der Beteiligung am Finanzgerichtsprozeß: als Kläger, als Beklagter, als Beigeladener und als dem Verfahren beigetretene Behörde. Abgesehen von der letztgenannten Beteiligungsform entspricht diese Regelung derjenigen der VwGO, s. § 63 VwGO. Trotz des Vorhandenseins von vier Beteiligungsformen geht auch die FGO davon aus, daß sich im Finanzgerichtsverfahren zwei miteinander Streitende gegenüberstehen, verglichen mit denen die beiden übrigen Beteiligten eine nebengeordnete Rolle spielen. Kläger und Beklagter werden deshalb als "Hauptbeteiligte" bezeichnet.(3)

Die Beteiligtenfähigkeit ist Prozeßvoraussetzung, sie wird umschrieben als "prozeßrechtliche Rechtsfähigkeit".(4) Sie ist Voraussetzung für die Zulässigkeit von Klage, Sachver-

-
- 1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.12 zu § 102 FGO (Band V)
 - 2) Urteil des BFH vom 19.Januar 1965 (VII 22/62 S) in BStBl 1965 III Seite 206
 - 3) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.5 zu § 57 FGO (Band V); Ziemer-Haarmann, Rdn.1963; Ule Seite 68 f
 - 4) Ziemer-Birkholz, Rdn.7 zu § 57

handlung und Sachentscheidung.(1) Im Vergleich zu anderen Prozeßordnungen ist die Beteiligtenfähigkeit des Steuerprozesses weit gefaßt: verglichen beispielsweise mit dem Begriff der Parteifähigkeit des Zivilprozesses, § 50 ZPO, kann im Steuerprozeß auch ein Subjekt, ohne eigene Rechtspersönlichkeit Beteiligter sein, zum Beispiel eine bloße Vermögensmasse.(2)

Während für das Rechtsmittelverfahren der AO a.F. eine Regelung hinsichtlich des Umfangs der Beteiligtenfähigkeit fehlte, bringt § 63 FGO eine Regelung der Beteiligtenfähigkeit für das Finanzamt. Anders als im allgemeinen Verwaltungsrechtsstreit der VwGO, wo die Vorschrift des § 61 Nr.3 eine Ausnahme darstellt, haben im Steuerprozeß auch Behörden die Beteiligtenfähigkeit. Die von der FGO getroffene Lösung ist aus praktischen Gründen notwendig: das Finanzamt befaßt sich, obschon von Haus aus Landesbehörde, in fast allen Besteuerungsfällen außer mit Landessteuern auch mit Bundessteuern, Gemeindesteuern und Kirchensteuern. Es ist nicht möglich, die jeweils betroffenen Körperschaften selbst im Finanzgerichtsprozeß als Beteiligte auftreten zu lassen.(3) In diesem Zusammenhang ist auch die Vorschrift des § 110 Abs.I Satz 2 FGO zu sehen, wonach die Rechtskraftwirkung der Finanzgerichtsentscheidungen über das am Prozeß beteiligte Finanzamt hinaus auch auf die durch das Finanzamt vertretene öffentlich-rechtliche Körperschaft erstreckt wird.

Die Beteiligtenfähigkeit ist zu unterscheiden von der Prozeßfähigkeit, § 58 FGO, die sich bezieht auf die Fähigkeit, Prozeßhandlungen wirksam vorzunehmen, entgegenzunehmen oder einen Prozeßbevollmächtigten zu bestellen. Die Beteiligtenfähigkeit ist ferner abzugrenzen von der Prozeßführungsbezugnis als der Fähigkeit, an einem Prozeß in der richtigen, das heißt für den konkreten Fall zutreffenden Beteiligten-

1) Ziemer-Haarmann, Rdn.53

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.10 zu § 57

3) Görg-Müller, Rdn.317

rolle teilzunehmen. Schließlich darf die Beteiligtenfähigkeit nicht verwechselt werden mit der Postulationsfähigkeit als der Fähigkeit, in eigener Person vor Gericht wirksam handeln zu können sowie mit der Sachlegitimation (Sachbefugnis), nach der der fragliche Beteiligte entweder in seinem Recht betroffen ist oder das streitige Recht zutreffend als eigenes geltend macht. Die Sachlegitimation bezieht sich auf die materiell-rechtliche Seite des Streitfalles, im übrigen sind prozessuale Fragen angesprochen.

Das Finanzamt befindet sich stets in der Rolle des Beklagten. Die Beklagtenrolle des Finanzamts ergibt sich notwendig aus dem Inhalt und dem Ziel des Finanzgerichtsverfahrens: das Finanzgerichtsverfahren soll eine Rechtsschutzeinrichtung zu Gunsten des Steuerpflichtigen gegenüber dem Verwaltungshandeln des Finanzamts darstellen. Nach § 44 Abs. II FGO nimmt das Finanzamt auch dann die Beklagtenrolle ein, wenn es hinsichtlich des angegriffenen Verwaltungsakts nicht einmal selbst die entscheidende Instanz gewesen ist. Die Beschwerdebehörde kann sich nur dadurch am Verfahren beteiligen, § 57 Nr. 4 FGO, daß sie dem Verfahren beitrifft.

Als eine Besonderheit hinsichtlich der Beklagtenrolle des Finanzamts darf noch erwähnt werden, daß dem Finanzamt vom Finanzgericht zwar aufgegeben werden kann, einen mit schriftlichem Vertretungsnachweis versehenen und über die Sach- und die Rechtslage ausreichend unterrichteten Beamten oder Angestellten zu entsenden, daß aber das Erscheinen des Finanzamts vor Gericht nicht durch eine Strafe erzwungen werden kann.⁽¹⁾

b) Die Wirkung der Rechtsmittel

In der Regel haben Rechtsmittel den sogenannten Suspensiv-effekt, das heißt die Eigenschaft, die Rechtskraftwirkung und die Vollstreckbarkeit zu hemmen. Der Grundsatz, daß zum

1) Ziemer-Birkholz, Rdn. 7 zu § 80; Tipke-Kruse, Rdn. 4 zu § 80

Rechtsmittel wesensnotwendig der Suspensiveffekt gehört, ist Bestandteil jeder rechtsstaatlichen Ordnung.(1) Der Suspensiveffekt soll die Vollstreckung der Entscheidung bis zum Befinden der Rechtsmittelinstanz über das Rechtsmittel hemmen. Solange nicht rechtskräftig festgestellt ist, ob dem Prozeßgegner überhaupt ein Anspruch gegen ihn zusteht, soll der Rechtsmittelführer nicht durch Vollstreckungshandlungen belastet werden. Als Beispiele für den Suspensiveffekt des Rechtsmittels seien genannt § 705 Satz 2 ZPO im Zivilprozeß, §§ 316, 343, 449 StPO im Strafprozeß und § 80 Abs.I VwGO für den allgemeinen Verwaltungsprozeß.

Ausnahmsweise kann allerdings der Suspensiveffekt aufgehoben und eine vorläufige Vollstreckung zugelassen werden, wenn nicht durch die Vollstreckung der Entscheidung ein nicht wieder gutzumachender Schaden eintritt, bei dem es für den Rechtsmittelführer ohne großes Interesse wäre, ob er im Rechtsmittelverfahren obsiegt oder nicht. Für solche Fälle wird die sogenannte vorläufige Vollstreckbarkeit der angefochtenen Entscheidung zugelassen, bei der der Vollstreckende das Risiko trägt, ob die Rechtsmittelinstanz die angefochtene Entscheidung bestätigt oder nicht. Ein Beispiel bieten die einschlägigen Regelungen des Zivilprozesses, §§ 708 ff ZPO.

Im Gegensatz zu den Rechtsmitteln anderer Prozeßarten haben die Rechtsmittel gegen Verwaltungsakte der Finanzämter in der Regel keine aufschiebende Wirkung, § 69 Abs.I Satz 1 FGO.(2) Dieses Fehlen einer aufschiebenden Wirkung zusammen mit der Tatsache, daß sich das Finanzamt ein Leistungsgebot ohne Einschaltung einer gerichtlichen Instanz selbst verschafft, verschaffen ihm zunächst eine starke Stellung gegenüber dem Steuerpflichtigen.(3) Die Tatsache, daß Rechtsmitteln gegen Verwaltungsakte der Finanzämter keine aufschie-

1) Feit Seite 13

2) Der Ausdruck "Suspensiveffekt" findet nur Verwendung für die Rechtskraftthemmung eines Urteils, Schunck-De Clerck, Anm.1 zu § 80

3) Martens in DÖV 1964 Seite 365

bende Wirkung anhaftet, ist seit langem "selbstverständlicher Bestandteil des Steuerrechts".(1) Es wäre falsch, eine Begründung hierfür - wie es häufig geschieht - darin zu sehen, daß die Verwaltungsakte der Finanzämter eine "Vermutung der Richtigkeit" für sich hätten. Durch nichts läßt sich erweisen, daß das Verwaltungshandeln der Finanzämter dasjenige anderer Verwaltungsbehörden qualitativ überragte.(2) Der Umfang und der Schwierigkeitsgrad des materiellen Steuerrechts legen eher eine Vermutung für das Gegenteil nahe. Diese Auffassung wird auch gestützt durch die Tatsache, daß nach statistischen Erhebungen fast 70% der Einsprüche ohne förmliche Einspruchsentscheidung über § 94 AO zugunsten des Einspruchsführers erledigt werden.(3) Die Begründung für das Fehlen der aufschiebenden Wirkung ist vielmehr darin zu suchen, daß im Steuerrecht lebenswichtige Interessen des Staates auf dem Spiele stehen. Bei den zum Teil zahlenmäßig hohen Steuerbeträgen spielen in der Wirtschaft die Zahlungszeitpunkte eine große Rolle, weil hierbei Fragen des Zinsgewinnes und der Liquidität angesprochen werden. Bei einer aufschiebenden Wirkung steuerlicher Rechtsmittel bestünde die Gefahr, daß selbst aussichtslose Rechtsmittel eingelegt werden, damit ein Zahlungsaufschub erreicht wird.(4) Auch würde der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dadurch verletzt, daß sich bestimmte Steuerpflichtige durch die Einlegung von Rechtsmitteln einen Zahlungsaufschub verschaffen könnten, der anderen nicht zugute kommen würde.(5) Da die Steuermoral nicht überall gleich hoch steht, sondern Steuerunehrlichkeit zum Teil als "Notwehr" betrachtet wird, darf das steuerliche Rechtsmittel keine aufschiebende Wirkung haben.(6) Das überwiegende öffentliche Interesse recht-

1) Prieß Seite 80

2) Feit Seite 10

3) Ziemer in "Der Steuerberater" 1968 Seite 146

4) Eisenberg in BB 1966 Seite 404

5) Ziemer-Birkholz, Rdn.3 zu § 69

6) Feit Seite 11

fertigt diese Einschränkung der Rechte des Einzelnen. Der Staat bedarf lebensnotwendig des Steueraufkommens. Eine Aufschiebung der Vollstreckbarkeit von Steuerverwaltungsakten durch die Einlegung von Rechtsmitteln könnte möglicherweise die Abwicklung des gesamten Staatshaushalts gefährden.

Ein wichtiger Grund dafür, daß angesichts der großen staatlichen Interessen am Steueraufkommen die Rechte des Steuerpflichtigen zurückstehen müssen und auch können, ist die Tatsache, daß es sich bei dem Vollzug eines Steuerverwaltungsakts nicht um einen nicht wiedergutzumachenden Akt handelt, sondern im Regelfall um die Zahlung eines Geldbetrags, der jederzeit erstattet werden kann.(1) Jene Fälle, bei denen der wirtschaftliche Ruin des Pflichtigen durch den Vollzug von Steuerverwaltungsakten verursacht wird, dürften selten sein. Angesichts der nicht erdrückenden Höhe der Steuersätze sind sie nicht leicht vorstellbar. Es kommt hinzu, daß das Gesetz in § 111 FGO bei der Erstattung zu Unrecht eingezogener Steuerbeträge für das geltende Recht eine Verzinsungspflicht aufstellt, um das unrechtmäßige Verwaltungshandeln vollwertig rückgängig zu machen. Außerdem ist für solche Fälle, bei denen das Fehlen einer aufschiebenden Wirkung unerträglich wäre, ein vorläufiger Schutz in der Möglichkeit der Aussetzung der Vollziehung nach § 69 FGO durch das Finanzamt oder das Finanzgericht gegeben.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß durch die fehlende aufschiebende Wirkung steuerlicher Rechtsmittel das Finanzamt im Vergleich zu anderen Verwaltungsbehörden eine bevorzugte Stellung einnimmt.

c) Die Befreiung des Finanzamts von der Kostenpflicht

Nach § 140 Abs.I FGO findet das Gerichtskostengesetz auf den Finanzgerichtsprozeß Anwendung, soweit die FGO nicht etwas

1) Beschluß des BFH vom 15. Februar 1967 (VI S 2/66) in BStBl III Seite 256; Hartz in DB 1966 Seite 1066

Abweichendes bestimmt. § 2 GKG befreit den Bund, die Länder sowie die nach den Haushaltsplänen des Bundes und der Länder für Rechnung des Bundes oder eines Landes verwalteten öffentlichen Anstalten und Kassen, ausgenommen Bundesbahn und Bundespost, von der Zahlung der Gerichtskosten. Im Gegensatz zu der Rechtslage im Verfahren vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten, wo nach § 163 Abs.I VwGO die Verwaltungsbehörde nicht von den Gerichtskosten befreit wird, ist die Geltung von § 2 GKG im Finanzgerichtsverfahren nicht ausgeschlossen. Im Finanzgerichtsprozeß ist also das Finanzamt nach § 140 FGO, § 2 GKG von der Tragung der Gerichtskosten befreit. Zu dem Umfang dieser Befreiung erscheint bemerkenswert, daß diese Kostenfreiheit für das Finanzamt auch dann gilt, wenn das - kostenbefreite - Finanzamt die Kosten des Verfahrens im Rahmen einer Regelung nach § 94 AO übernimmt.(1)

Besonders angesichts der anderslautenden Regelung im Verfahren vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten ist die Kostenbefreiung des Finanzamts im Finanzgerichtsverfahren kritisiert worden. Es wird die Auffassung vertreten, daß im Finanzgerichtsverfahren als einem echten kontradiktorischen Verfahren auch im Hinblick auf das Kostenrisiko eine Gleichstellung - es wird der Ausdruck "Waffengleichheit" benutzt - erfolgen solle.(2) Die Tatsache, daß der Steuerpflichtige im Gegensatz zum Finanzamt in jedem Rechtsbehelfsverfahren ein Kostenrisiko trägt, wird als eine Ungleichbehandlung des Pflichtigen gesehen.(3) Man geht sogar so weit, in dieser "belastenden Ungleichbehandlung" des Steuerpflichtigen einen Verstoß gegen Art.3 Abs.I GG zu sehen.(4)

Die Kritik an der Regelung des geltenden Rechts erscheint jedoch in dieser Weise nicht begründet. Die Regelung der FGO ist getroffen worden im Interesse einer Verfahrensverein-

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.4 zu § 140

2) Naumann in BB 1962 Seite 1343 zu dem damaligen Entwurf der FGO

3) Gail in BB 1966 Seite 467 f

4) Oswald in StuW 1966 Seite 512

fachung, nicht um dem Finanzamt eine Sonderstellung im Vergleich zum Pflichtigen einzuräumen. Das geht aus der Tatsache hervor, daß eine Befreiung nur von Gebühren und Auslagen im Sinne von § 1 GKG - die dem Fiskus geschuldet werden - erfolgt, nicht dagegen von solchen Kosten, die dem obsiegenden Kläger zu erstatten sind.(1) Auch der Grundsatz der Verfahrensvereinfachung hat einen hohen Rang. Dem Gesetzgeber kann nicht der Vorwurf einer Verletzung des Grundgesetzes gemacht werden, wenn er auf eine formalistische Regelung verzichtet und damit kostspielige, unnötige und vermeidbare Abrechnungsarbeiten zwischen öffentlichen Kassen vermeidet. Außerdem kommt diesem Problem auch deswegen keine Bedeutung zu, weil es nur wenige Steuerpflichtige geben wird, die sich Gedanken über die kostenrechtliche Regelung des Finanzgerichtsprozesses machen und daran Anstoß nehmen, daß der Grundsatz der "Waffengleichheit" mit dem Finanzamt verletzt werden könnte. Es kommt hinzu, daß die Vorschrift des § 139 Abs.II FGO, nach der Aufwendungen der Finanzbehörden nicht zu erstatten sind, den Steuerpflichtigen einseitig begünstigt. Außerdem ist der Steuerpflichtige im Vergleich zum Rechtsmittelverfahren der AO a.F. auch im Rahmen des FGO-Verfahrens dadurch kostenmäßig bessergestellt, daß er unter den in § 139 Abs.III Satz 3 FGO bezeichneten Voraussetzungen die Aufwendungen für einen Berater im Vorverfahren erstattet erhalten kann. Insoweit wird das Finanzamt gegenüber dem Verfahren der AO a.F. schlechter gestellt.(2) Es trifft also nicht zu, daß das Gesetz dem Finanzgerichtsverfahren durch eine einseitige Kostenregelung zugunsten des Finanzamts den Charakter des kontradiktorischen Verfahrens nimmt.(3) Zuzugeben ist allerdings, daß eine dem § 163 VwGO entsprechende Regelung der Eigenständigkeit des Finanzgerichtsverfahrens gegenüber dem Veranlagungsverfahren zusätzlich Ausdruck verliehen hätte.

1) vgl.auch Beschluß des BGH vom 30.12.1964 (V ZR 112/62) in NJW 1965 Seite 538

2) Urteil des BFH vom 21.Dezember 1967 (VI B 2/67) in BStBl 1968 II Seite 181

3) Ziemer-Birkholz, Rdn.13 zu § 139

d) Der Beitritt einer Behörde

Nach § 57 Ziffer 4 FGO ist Beteiligter am Verfahren unter anderen die Behörde, die dem Verfahren beigetreten ist. Nach § 61 FGO kann die Behörde, die im außergerichtlichen Vorverfahren eine Beschwerdeentscheidung getroffen hat, dem Verfahren beitreten. Im erstinstanzlichen Verfahren vor dem Finanzgericht kommt als Beschwerdebehörde im Regelfalle die Oberfinanzdirektion in Betracht. Formell geschieht der Beitritt durch einseitige schriftliche Erklärung gegenüber dem Finanzgericht. Die Frage, ob dieser Beitritt erfolgen soll, ist in das freie Ermessen der Beschwerdebehörde gestellt. Sofern die formellen Voraussetzungen des § 61 FGO vorliegen, können weder das Finanzgericht noch ein Beteiligter - insbesondere auch nicht der Kläger - den Beitritt der dem Finanzamt vorgesetzten Behörde verhindern.

Durch den Beitritt erreicht die Beschwerdebehörde die Stellung eines Prozeßbeteiligten im Finanzgerichtsverfahren. Das bedeutet prozessual eine Gleichstellung mit den übrigen Beteiligten, also auch mit den beiden Hauptbeteiligten, Kläger und Beklagtem. Die Besonderheit für die Hauptbeteiligten liegt darin, daß sie notwendigerweise am Verfahren teilnehmen müssen, weil ohne Kläger oder ohne Beklagten der Rechtsstreit nicht stattfinden kann. Auch als "einfacher" Beteiligter erlangt die Beschwerdebehörde jedoch eine prozessuale Stellung, die im Rahmen des Finanzgerichtsverfahrens der Stellung einer Partei nach der ZPO entspricht.⁽¹⁾ Das bedeutet, daß alle Beteiligten sich im Verfahren gleichberechtigt gegenüberstehen, die beigetretene Beschwerdebehörde ist im Vergleich zu Kläger und Beklagten rechtlich kein Beteiligter minderen Ranges.

Diese Regelung ist im Zusammenhang mit § 63 und § 110 FGO zu sehen. Das Finanzamt tritt nach § 63 FGO in jedem Falle als Beklagter auf, obschon es in Fällen der in § 61 FGO ge-

1) Tipke-Kruse zu § 57 FGO

schilderten Art die angegriffene Entscheidung selbst nicht erlassen hat. Hier soll der Beschwerdebehörde ermöglicht werden, unmittelbar eigenen Einfluß auf den Rechtsstreit auszuüben. Ohne diese Regelung hätte die Oberfinanzdirektion nur die Möglichkeit, das beklagte Finanzamt als nachgeordnete Behörde anzuweisen, sich in einem bestimmten Sinne zu verhalten.(1) Für den Kläger bedeutet es eine Ungleichbehandlung, einen Nachteil im Finanzgerichtsverfahren, wenn er sich nach dem Beitritt der Beschwerdebehörde zwei "Gegenparteien" gegenüber sieht. Gegner des Pflichtigen ist im Finanzgerichtsprozeß - im großen Rahmen gesehen - der Steuerfiskus. Sowohl das beklagte Finanzamt als auch die beigetretene Behörde stehen im Gerichtsverfahren an Stelle des Steuerfiskus dem Kläger gegenüber. Für den Steuerpflichtigen kann sich die Tatsache, daß bei den Oberfinanzdirektionen Beamte arbeiten, die auf einzelnen Ausschnitten des Steuerrechts, auf Fachgebieten, besonders geschult sind, im Finanzgerichtsprozeß nachteilig auswirken, weil deren Gegenwart in der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht die Klägerstellung bedeutend schwächen und zu einem Übergewicht der Beklagtenstellung führen kann. Diese Regelung ist aber deswegen notwendig, weil die Finanzgerichtsurteile nach § 110 FGO auch die öffentlich-rechtlichen Körperschaften binden, für die das Finanzamt im Verfahren auftritt. Den Körperschaften soll auf diese Weise eine Möglichkeit zur Einflußnahme auf das auch gegen sie wirkende Urteil verschafft werden.(2)

1) Tipke-Kruse zu § 61 FGO

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.2 zu § 61 FGO (Band V)

2) Die Stellung des Finanzamts im Besteuerungsverfahren außerhalb des Finanzgerichtsprozesses

a) Die freiere Stellung des Finanzamts verglichen mit dem Rechtsmittelverfahren der AO a.F.

Im Rechtsmittelverfahren der AO a.F. war dem Finanzamt der strittige Steuerfall nicht nur insoweit aus der Hand genommen worden, als er nach Auffassung des Steuerpflichtigen fehlerhaft war. Das Finanzgericht hatte dem Finanzamt für den gesamten Fall die "Herrschaft" über das Verfahren abgenommen. Verglichen hiermit ist, wie nachfolgend im Einzelnen gezeigt werden soll, durch die Trennung von Gerichtsverfahren und Verwaltungsverfahren die Stellung des Finanzamts im Finanzgerichtsverfahren freier geworden. Im Gegensatz zum bisherigen Rechtsmittelverfahren der AO a.F. wird das Finanzamt durch den Finanzgerichtsprozeß nicht mehr daran gehindert, außerhalb des Rechtsstreits die Steuertatbestände des konkreten Falles zu erforschen. § 76 Abs.III FGO gestattet dem Finanzamt, Ermittlungen auch während des Laufs des finanzgerichtlichen Verfahrens durchzuführen hinsichtlich der "für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer wesentlichen Verhältnisse". Es ist allerdings offengelassen, worauf sich diese Ermittlungspflicht des Finanzamts bezieht, insbesondere inwieweit der den Gegenstand des gerichtlichen Verfahrens bildende Sachverhalt in diese Ermittlungen einbezogen werden darf oder nicht. Fest steht lediglich, daß diese Ermittlungspflicht dem Finanzamt auch zugunsten, nicht nur zuungunsten des Steuerpflichtigen auferlegt ist.(1)

Das Finanzamt hat im Gerichtsverfahren der FGO das Recht, das Ergebnis seiner Nachforschungen selbst, und zwar auch im Laufe des Gerichtsverfahrens, zu verwerten.(2) Sowohl die Tatsache, daß das Besteuerungsverfahren außerhalb des Gerichtsprozesses dem Finanzamt obliegt, als auch die Tatsache,

1) Messmer in DStR 1968 Seite 104

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.27 zu § 76 FGO (Band V)

daß das Finanzgerichtsverfahren nicht mehr ein verlängertes Veranlagungsverfahren, sondern ein echtes Gerichtsverfahren mit den für ein solches Verwaltungsgerichtsverfahren eigentümlichen Prozeßförmlichkeiten ist, bedeutet, daß das Finanzamt jetzt "Partei" geworden ist. Es hat also in prozessualer Hinsicht eine Gleichstellung mit dem Pflichtigen erfahren.(1)

b) Der Erlaß neuer Verwaltungsakte

Das Finanzgericht beherrschte im Rechtsmittelverfahren der AO a.F. vom Augenblick der Rechtshängigkeit der Berufung an das gesamte Veranlagungsverfahren des betreffenden Pflichtigen. Das Finanzamt selbst hatte keinen Einfluß mehr auf das Besteuerungsverfahren, sondern war darauf beschränkt, den angefochtenen Verwaltungsakt nach § 94 AO a.F. zu ändern, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür vorlagen.

Die Tatsache, daß die FGO die Trennung der Staatsgewalten verwirklicht und im geltenden Recht Ziel des Gerichtsverfahrens allein die Gewährung von Rechtsschutz gegenüber dem Steuerpflichtigen ist, bedeutet für das Finanzamt, daß es trotz der Rechtshängigkeit des Steuerfalles das Veranlagungsverfahren beherrscht. Dem Handeln des Finanzamts während des Finanzgerichtsprozesses sind - abgesehen davon, daß es den Kläger nicht in seiner prozessualen Stellung beeinträchtigen und in die Rechte des Gerichts eingreifen darf - nur die allgemeinen Vorschriften der §§ 92 bis 94, 96, 218, 222 bis 225a AO, §§ 4 und 5 StAnpG und § 35b GewStG als Grenzen gesetzt.(2)

Diese Rechtsstellung des Finanzamts erhält dann besondere Bedeutung, wenn das Finanzamt eine Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts beabsichtigt. Anders als im Rechtsmittelverfahren der AO a.F. ist das Finanzamt nicht auf die Abhilfe-

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler a.a.O.

2) Haueisen in NJW 1966 Seite 84; Schwarz in StuW 1966 Spalte 498; Ziemer-Birkholz, Rdn.57 zu § 76

möglichkeit nach § 94 AO beschränkt. Das Gerichtsverfahren der FGO soll Rechtsschutzinstrument sein. Das bedeutet, daß eine Nachforderung von Steuern durch das Finanzamt im Rahmen der allgemeinen Vorschriften des Verwaltungsverfahrens, nicht dagegen durch das Gericht, zu geschehen hat.(1) Insbesondere dann, wenn bislang nicht bekannte Tatsachen dem Finanzamt bekannt werden, wird ein Bedürfnis bestehen, den angefochtenen Verwaltungsakt aufzuheben oder abzuändern. Unerheblich ist hierbei, auf welche Weise das Finanzamt Kenntnis von den neuen Tatsachen erlangt, die Anlaß zur Änderung der Entscheidung geben, ob dies zum Beispiel innerhalb oder außerhalb des Finanzgerichtsverfahrens geschieht.(2)

Das Finanzamt ist nicht befugt, bei Vorliegen von Tatsachen, die einen Änderungstatbestand erfüllen, die Beendigung des anhängigen Rechtsstreits abzuwarten und zunächst gar nichts zu tun. Das Finanzamt muß im Gegenteil die neuen Tatsachen möglichst umgehend auswerten. Das ist schon deswegen erforderlich, weil es nicht angängig ist, daß der Finanzgerichtsprozeß als einzige Tatsacheninstanz im Steuerprozeß sich mit einem Sachverhalt befaßt, der nach Auffassung der Behörde nicht zutrifft. Eine Änderung des im Finanzgerichtsprozeß anhängig gemachten Verwaltungshandelns nach Abschluß des Gerichtsverfahrens kann auch insoweit problematisch werden, als bei einer späteren Änderung die Rechtskraft des finanzgerichtlichen Urteils entgegenstehen kann.

Bei dem Problem, eine Änderung der rechtshängig gewesenen Verfügung nach Beendigung des Finanzgerichtsprozesses auszuschließen, ergibt sich die Frage, auf wessen Kenntnis es im Augenblick der Urteilsfindung ankommt hinsichtlich der neuen Tatsachen, die bislang nicht von der Behörde ausgewertet worden sind. Die Antwort ist, daß es nur auf die Kenntnis des Finanzamts ankommt.(3) Das ergibt sich aus § 100 Abs.I

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.99 zu § 100

2) Ziemer in DStZ (A) 1965 Seite 294

3) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.44 zu § 100 FGO (Band V);
Stockhausen in "Die steuerliche Rp" 1966 Seite 260

Satz 1, 2. Halbsatz FGO, wonach das Finanzamt an die im Urteil ausgesprochene rechtliche Beurteilung durch das Gericht gebunden ist, an dessen tatsächliche Beurteilung aber nur insoweit, als nicht neu bekannt werdende Tatsachen oder Beweismittel eine andere Beurteilung rechtfertigen. Hiermit sind Tatsachen gemeint, die dem Finanzamt neu bekannt werden. Es wäre auch wenig sinnvoll, dem Finanzamt zu gestatten, daß es vor dem Finanzgericht als einziger Tatsacheninstanz über einen Sachverhalt streitet, welcher der wahren Sachlage gar nicht entspricht, um später längst bekannte Tatsachen in einer Berichtigungsveranlagung zu verwerten, die die Gerichtsentcheidung zu ungunsten des Steuerpflichtigen abändert. Dem Finanzamt ist es daher versagt, solche Tatsachen, die ihm vor der letzten Tatsachenverhandlung vor dem Finanzgericht bekannt waren, später insoweit zu verwerten, als es unterlegen ist.

Die Durchführung einer Betriebsprüfung beim Kläger dürfte der wichtigste Fall sein, der Anlaß zur Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Entscheidung wegen neuen Sachverhalts gibt. Im Regelfalle wird hier eine Änderung oder Ergänzung des zum Sachverhalt Vorgebrachten wegen des Ergebnisses der Betriebsprüfung erforderlich sein.

Im Rechtsmittelverfahren der AO a.F. hatte das Finanzamt solche anläßlich einer Betriebsprüfung festgestellten neuen Tatsachen dem Finanzgericht zur Auswertung im Urteil zu unterbreiten. (1) Die Tatsachen wurden im Urteil ohne Rücksicht darauf verwertet, ob die Lage des Klägers dadurch verbessert oder verschlechtert wurde. Seine Berufung war dann erfolglos, wenn wegen der durch die Betriebsprüfung gefundenen Tatsachen eine höhere Steuer als in der angefochtenen Entscheidung des Finanzamts festgesetzt werden mußte. Der Kläger war auch kostenmäßig unterlegen ohne Rücksicht darauf, aus welchen Gründen er unterlegen war. (2)

1) Stockhausen in "Die steuerliche Bp" 1966 Seite 259

2) Urteil des BFH vom 7. Juli 1960 (VI 275/58 U) in BStBl 1960 III Seite 371

Demgegenüber hat im Verfahren nach der FGO das Finanzamt selbst, nicht das Finanzgericht, den durch die Betriebsprüfung während der Rechtshängigkeit festgestellten Sachverhalt außerhalb des Finanzgerichtsprozesses und unabhängig von diesem zu verwerten. Es ist eine Berichtigungsveranlagung ohne Rücksicht auf das Finanzgerichtsverfahren durchzuführen.(1) Das Finanzamt erläßt einen Berichtigungsbescheid und stellt den Kläger vor die Entscheidung, wie das Gerichtsverfahren fortgehen soll. Zur Änderung, Aufhebung oder Ersetzung des angefochtenen Verwaltungsakts durch das Finanzamt sind nur die Voraussetzungen der §§ 92 ff oder §§ 222 ff AO notwendig.(2) Dem Finanzamt ist hierbei gestattet, auch einen höheren Steuerbetrag als im angefochtenen Bescheid festzusetzen. Das Verbot der Verböserung gilt nur für das Finanzgericht, während das Finanzamt im Einspruchsverfahren auch zu Nachteil des Einspruchsführers abändern darf, § 248 Abs.I Satz 2 AO. Die Befugnis des Finanzamts, im Laufe des Finanzgerichtsverfahrens den angefochtenen Verwaltungsakt zu ändern oder zu ersetzen, ist allerdings kein vollständiger Ausgleich für den Fortfall des § 243 Abs.III AO a.F., weil das Finanzamt an die Voraussetzungen der §§ 92 ff oder §§ 222 ff AO gebunden ist.

Die Reaktion des Klägers wird sich nach der Art und dem Umfange des abändernden Verwaltungsakts richten. Bei einer ersatzlosen Rücknahme des angefochtenen Verwaltungsakts wird der Kläger auf eine Erledigungserklärung in der Hauptsache hinwirken, weil seinem Klagebegehren Rechnung getragen ist. Daneben kann er die Feststellung der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts erwirken. Die gleiche Rechtslage ist gegeben in dem Falle, in dem das Finanzamt an Stelle des angefochtenen Verwaltungsakts einen neuen erläßt, der dem Klagebegehren des Steuerpflichtigen voll entspricht.

1) Stockhausen a.a.O.

2) Urteil des BFH vom 12.Juli 1967 (I 267/63) in BStBl 1967 III Seite 679 (681)

Hier ist eine Beschwer des Klägers entfallen.(1) In dem weiteren Falle, in dem der Pflichtige meint, auch durch den neu erlassenen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein, kann er wählen, ob er das bisherige Verfahren mit dem geänderten oder dem neu erlassenen Verwaltungsakt als Verfahrensgegenstand fortführen will, § 68 FGO, oder ob er den Rechtsstreit wegen des Fortfalls des bisherigen Verfahrensgegenstandes für erledigt erklären und in einem neuen Gerichtsverfahren - einschließlich des außergerichtlichen Vorverfahrens - gegen den neuen Verwaltungsakt vorgehen will.(2) Dabei hat der Kläger im ersten Falle den Vorteil, daß er in diesem Falle, § 68 FGO, das Gerichtsverfahren ohne Zeitverlust fortführen kann, während er im anderen Falle eine vollständigere Überprüfung des neuen Verwaltungsakts erreicht.(3)

Die Befugnis des Finanzamts, in jeder Lage des Verfahrens den angefochtenen Verwaltungsakt zu ändern, aufzuheben oder durch einen anderen zu ersetzen, ist rechtssystematisch zu sehen als das Gegenstück zu dem Recht des Pflichtigen, seinen Klageantrag im Laufe des Verfahrens zu beschränken oder zu erweitern, vgl. auch § 268 Nr. 2 ZPO, § 155 FGO.(4) Diese Befugnis, die in § 68 FGO zum Ausdruck kommt, wird von dieser Vorschrift allerdings nicht begründet, sondern vorausgesetzt.(5) Sie findet ihren Grund in der Zielsetzung des Finanzgerichtsverfahrens, Rechtsschutzeinrichtung für den Staatsbürger zu sein: daraus, daß das Finanzgericht nach der FGO nur die Frage zu prüfen hat, ob der Steuerpflichtige durch den Verwaltungsakt des Finanzamts in seinen Rechten verletzt ist, folgt, daß das Finanzamt außerhalb des Gerichtsverfahrens weder zeitweise noch teilweise von seinen Rechten und Pflichten nach der AO und den anderen Steuergesetzen ent-

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.10 f zu § 68 FGO (Band V)

2) Zierner in DStZ (A) 1965 Seite 294; derselbe in DStR 1965 Seite 550

3) Zierner-Birkholz, Rdn.4 zu § 68

4) Baltzer in NJW 1966 Seite 1339

5) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.2 zu § 68 FGO (Band V)

bunden ist.(1) Die Befreiung des Finanzamts durch die FGO von den ihm im Rechtsmittelverfahren alter Art auferlegten Beschränkungen bedeutet prozessual eine Gleichstellung mit dem Steuerpflichtigen.(2) Freilich darf dabei nicht übersehen werden, daß sich die Vorschriften der §§ 76 Abs.I, 81 und 82 FGO auf der einen und § 76 Abs.III FGO auf der anderen Seite überschneiden und so eine gewisse Doppelgleisigkeit der Verfahren durch das Verfahren vor dem Finanzgericht auf der einen und das außerhalb des Gerichtsverfahrens laufende Verwaltungsverfahren des Finanzamts auf der anderen Seite besteht.(3)

Die Befugnis des Finanzamts zur ungehinderten Weiterführung des Verwaltungsverfahrens trotz Rechtshängigkeit muß nicht notwendig einen Nachteil für den Steuerpflichtigen bedeuten. Vom Ergebnis her gesehen, kann die Tätigkeit des Finanzamts außerhalb des Gerichtsverfahrens für den Pflichtigen von Vorteil sein. Das Finanzamt als Verwaltungsbehörde handelt im Regelfall rascher und billiger als das Finanzgericht. Außerdem gibt es im Steuerrechtsstreit Rechtslagen, bei denen nur noch die Verwaltungstätigkeit des Finanzamts außerhalb des Gerichtsverfahrens helfen kann. Ein Beispiel hierfür ist die Änderung oder Erweiterung des Streitstoffes in der Revisionsinstanz. Für die Revisionsinstanz verbietet § 123 FGO eine Veränderung des Streitstoffes. Eine solche Änderung der Entscheidungsgrundlage ließe sich aber über § 94 AO mit Hilfe des Finanzamts - bei nachherigem Antrag gem. § 68 FGO - erreichen.(4)

c) Das Verbot, Gericht und Kläger in ihren prozessualen Rechten zu beeinträchtigen

Das Finanzamt tritt dem Steuerpflichtigen außerhalb des

- 1) Schwarz in StuW 1966 Spalte 498
- 2) Ziemer-Birkholz, Rdn.55 zu § 76
- 3) Schwarz in StuW 1966 Spalte 498
- 4) Schwarz a.a.O. Spalte 500

Finanzgerichtsprozesses hoheitlich handelnd gegenüber. Nach der AO hat das Finanzamt die Befugnis, ohne Rücksicht auf den Sachvortrag des Steuerpflichtigen den Sachverhalt, den es für steuerlich erheblich hält zu ermitteln.(1) Dabei kann es als Beweismittel erforderlichenfalls sogar Zeugen unter Eid vernehmen, §§ 175, 182 AO. Diese beherrschende Stellung des Finanzamts im Verwaltungsverfahren außerhalb des Rechtsstreits wird ihm durch § 204 AO eingeräumt und durch § 76 Abs.III FGO für die Dauer des Gerichtsverfahrens ausdrücklich bestätigt. Hier besteht jedoch die Gefahr, daß Handlungen des Finanzamts außerhalb des Gerichtsverfahrens die Aufgaben des Finanzgerichts und die prozessualen Rechte des Steuerpflichtigen beeinträchtigen.(2) Dadurch könnte die prozessuale Gleichwertigkeit der Hauptbeteiligten gestört werden. Nunmehr entsteht die Frage, ob und inwieweit die Rechte des Finanzamts außerhalb des Finanzgerichtsprozesses durch die Rechtshängigkeit der Streitsache berührt werden und ob sich die Notwendigkeit ergibt, § 76 Abs.III FGO unter diesem Gesichtspunkt einschränkend auszulegen.

Diese Gefahr, daß Maßnahmen des Finanzamts bei der ihm verbliebenen Herrschaft über das Veranlagungsverfahren außerhalb des Finanzgerichtsprozesses die Aufgaben des Gerichts und die prozessuale Stellung des Klägers beeinträchtigen können, erwächst meines Erachtens nur bei einem Teil der Beweisaufnahme, nämlich auf dem Gebiet der Zeugenvernehmung. Die Problematik soll an Hand des wohl bedeutsamsten Falles eines solchen zweiseitigen Ermittlungsverfahrens aufgezeigt werden, nämlich der Lage, daß das Finanzamt trotz der Rechtshängigkeit beim Finanzgericht eine Betriebsprüfung beim Kläger durchführt und dabei einen Sachverhalt berührt, der Gegenstand des Steuerprozesses ist. Dem Finanzamt ist es gestattet, eine solche Betriebsprüfung zu beginnen. Meßmer (3),

1) Hartung in StuW 1966 Spalte 553

2) Hartung a.a.O.

3) DStR 1968 Seite 107

der eine Betriebsprüfung hinsichtlich eines im Finanzgerichtsprozeß entscheidungserheblichen Sachverhalts als nicht zulässig ansehen will, steht damit im Gegensatz zur herrschenden Meinung.(1) Es sind keine Hinderungsgründe ersichtlich, die solch einer Prüfung entgegenstünden, wenn sie im Rahmen der Steueraufsicht erforderlich wird. Darüberhinaus ist eine solche Prüfung dann als zulässig anzusehen, wenn das Finanzamt sie anläßlich des Rechtsstreits als notwendig zur Aufklärung des Sachverhalts ansieht. Die Grenze ist dort zu ziehen, wo die Gefahr besteht, daß im konkreten Falle bei einer solchen Prüfung Befugnisse des Gerichts oder Rechte des Klägers beeinträchtigt werden können.(2) Im Rahmen einer solchen Betriebsprüfung muß es dem Finanzamt gestattet sein, auch solche Beweismittel zu benutzen, die im Finanzgerichtsverfahren eine Rolle spielen. Es gibt keinen überzeugenden Grund, einem Betriebsprüfer zu versagen, solche Buchführungsunterlagen einzusehen, die dem Finanzgericht gleichfalls vorgelegt werden. Es dürfte auch keinen Bedenken begegnen, daß sich das Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung ein Sachverständigengutachten erstellen läßt. Meßmer ist zuzugeben, daß einem vom Finanzamt beschafften Sachverständigengutachten, wenn es vom Finanzamt in den Prozeß eingeführt wird, im Rahmen des Steuerrechtsstreits nur die Bedeutung eines "Partei"-Gutachtens zukommen kann.(3) Eine andere Auffassung würde dem aus § 81 Abs.II FGO abzuleitenden Verbot widersprechen, die Beweisaufnahme ganz oder teilweise dem Beklagten zu übertragen.(4)

Auf dem Gebiete der Zeugenvernehmung hingegen besteht die Gefahr, daß der Wert und die Brauchbarkeit dieses Beweismittels für das Finanzgerichtsverfahren beeinträchtigt werden können. Eine Zeugenaussage kann in einer nicht wiedergutmachenden - und zwar auch nicht durch eine gerichtliche Be-

1) Hartung a.a.O.; Rössler in StuW 1967 Spalte 89

2) Hartung a.a.O.

3) Meßmer a.a.O.

4) Hartung a.a.O. Spalte 554

lehrung - Weise beeinflusst werden. Das kann zunächst einmal durch die Tatsache geschehen, daß jemand überhaupt als Zeuge gehört wird. Das kann aber vor allem durch die Art und Weise geschehen, wie jemand vernommen wird. Die Rechtsprechung hat deshalb zutreffend entschieden, daß eine solche Anhörung einer Auskunftsperson mit dem Grundsatz der Gleichstellung der Beteiligten unvereinbar ist und es außerdem einen Eingriff in die dem Finanzgericht zustehenden Rechte bedeuten würde, wollte man die Vernehmung eines von der Gegenseite benannten Zeugen unter Ausschaltung dieser Gegenseite zulassen. Der Kläger würde einer Zeugenvernehmung durch das Finanzamt im Regelfalle nicht beiwohnen können. Eine erneute Vernehmung des Zeugen durch das Gericht würde die geschehene Beeinflussung nicht ungeschehen machen und die entstandenen Nachteile nicht beseitigen können. Im Regelfalle wird ein Zeuge schon aus Gründen seines Ansehens von einer einmal gemachten Aussage nicht abgehen und einen Widerruf scheuen. Das alles gilt entsprechend für die Beeidigung eines Zeugen außerhalb des Prozesses oder auch nur den vor der Vernehmung angebrachten Hinweis auf die Möglichkeit einer Beeidigung. Bei allen diesen praktischen Nachteilen für das Beweismittel der Zeugenaussage würde Art.19 Abs.IV GG dadurch verletzt, daß dem Gericht die Möglichkeit, den Verwaltungsakt in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht nachzuprüfen (1), beeinträchtigt würde.

Die prozessuale Gleichstellung der beiden Hauptbeteiligten beschränkt also die Rechte des Finanzamts aus § 76 Abs.III FGO. Dem Finanzamt ist es untersagt, durch hoheitliches Handeln außerhalb des Rechtsstreits die Entscheidungsbefugnis des Gerichts und die Rechtsstellung des Klägers zu beeinträchtigen.(2) Da das Finanzgericht nach Art.19 Abs.IV GG dazu berufen ist, die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts zu prüfen, hat das Finanzamt auch außerhalb des Finanzgerichtsverfahrens solche Ermittlungshandlungen zu unterlassen, die sich auf denselben Sachverhalt beziehen wie die Unter-

1) Maunz Seite 122

2) Meßmer in DStR 1968 Seite 105

suchungspflicht des Gerichts, sofern und soweit diese Ermittlungshandlungen die Aufgaben des Gerichts oder die Rechtsstellung des Klägers beeinträchtigen können. Das trifft, soweit ersichtlich, nur auf den Zeugenbeweis zu. Das Finanzamt ist dagegen nicht gehindert, solche Beweismittel zu benutzen, die nicht beeinträchtigt werden, oder sich ersetzbare Beweismittel zu verschaffen. Vor allem kann das Finanzamt in dem konkreten Besteuerungsfall innerhalb der eigenen Behörde - ohne Außenwirkung - tätig sein. Die dem Finanzamt verbliebene Herrschaft über das Besteuerungsverfahren findet ihre Grenze in der prozessualen Gleichstellung des Finanzamts mit dem Kläger im Rahmen des Finanzgerichtsprozesses.

Das Finanzamt muß solche Maßnahmen, die es nach dem Gesagten nicht selbst durchführen kann, als Beteiligter bei Gericht im Steuerrechtsstreit zu erwirken versuchen.(1) Etwas anderes ergibt sich nur dann, wenn der Steuerpflichtige in die fragliche Ermittlungshandlung des Finanzamts, zu der dieses an sich nicht berechtigt wäre, einwilligt. Da das Finanzgerichtsverfahren eine Rechtsschutzeinrichtung zugunsten des Steuerpflichtigen ist, kann er in diesem Verfahren wirksam auf eine Rechtsposition verzichten.(2)

3) Die Bindung des Finanzamts an das Finanzgerichtsurteil

Wenn im Rechtsmittelverfahren der AO a.F. ein rechtskräftiges finanzgerichtliches Urteil vorlag, war eine nachträgliche Berichtigung wegen eines rechtlichen Fehlers - besonders nach § 222 Abs.I Nr.3 und 4 AO a.F. - nicht zulässig.(3) Eine Berichtigung wegen neuer Tatsachen war dagegen möglich, wenn das Gericht hinsichtlich dieser Tatsachen weder Feststellungen getroffen hatte noch hätte treffen können.

Im Steuerprozeß des geltenden Rechts steht das Finanzgericht

1) Hartung in StuW 1967 Spalte 96

2) Meßmer in DStR 1968 Seite 107

3) Vogel in DStR 1966 Seite 387

am Schluß des Verfahrens vor der Frage, ob es selbst einen neuen Steuerbetrag festsetzen oder den Verwaltungsakt nur aufheben und die Sache zurückverweisen soll, § 100 FGO. Das Gericht wird sich dann zur eigenen Steuerfestsetzung entschließen, wenn es den gesamten Steuerfall geprüft hat. Dann trägt es auch die volle Verantwortung für die von ihm getroffene Entscheidung. Die vom Gericht festgesetzte Steuer kann nur im Wege der Restitutionsklage abgeändert werden, §§ 134 FGO, 580 ZPO. Die FGO selbst kennt keine Möglichkeit des Widerrufs, sondern läßt nur eine Berichtigung oder Ergänzung zu, §§ 107 - 109 FGO.

Hat das Finanzgericht den Steuerbetrag selbst festgesetzt, so ist das Finanzamt einer eigenen weiteren Festsetzung im Streitfalle enthoben. Hat das Finanzgericht dagegen den Steuerbetrag nicht selbst festgesetzt, sondern den Verwaltungsakt nur aufgehoben und die Sache zurückverwiesen, so ist es nunmehr Aufgabe des Finanzamts, tätig zu werden. Das hat schon auf Grund des Legalitätsprinzips, das auch dem Verwaltungsverfahren des Finanzamts zugrundeliegt, zu geschehen.(1) Das Finanzamt steht vor drei Möglichkeiten, tätig zu werden (2):

- 1) Es kann verpflichtet sein, einen neuen Verwaltungsakt zu erlassen,
- 2) es kann ihm unmöglich sein, vor Feststellung neuer Tatsachen oder Beweismittel einen neuen Verwaltungsakt zu erlassen,
- 3) es kann ihm offenstehen, entweder sofort einen neuen Verwaltungsakt zu erlassen oder neue Feststellungen zu treffen.

Im ersten und im dritten Falle, besonders dann, wenn der Verwaltungsakt wegen eines Formfehlers aufgehoben worden ist, taucht das Problem der Bindungswirkung des Finanzgerichts-urteils für das Finanzamt auf.

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.77 zu § 100

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.76 ff zu § 100

Die Frage der Bindungswirkung des Finanzgerichtsurteils ist zu sehen im Zusammenhang mit den Verfahrensgrundsätzen, die das Finanzgerichtsverfahren beherrschen. Für den Umfang der Bindungswirkung ist die Tatsache von Bedeutung, daß der Amtsermittlungsgrundsatz des Finanzgerichtsverfahrens nicht so umfangreich und so umfassend ist wie in anderen Prozeßarten, zum Beispiel dem Strafprozeß. Die Rechtskraft des finanzgerichtlichen Urteils kann nicht weiter gehen, als der Sachverhalt Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gewesen ist. Anders als zum Beispiel im Strafprozeß ist im finanzgerichtlichen Verfahren eine genaue Abgrenzung des behandelten und des offengelassenen Sachverhalts nicht möglich.(1) Begründet ist dies darin, daß der Rechtsschutzauftrag des Finanzgerichts eingeschränkt ist. Vom Rechtsmittelverfahren der AO a.F. zu dem Finanzgerichtsverfahren der FGO hat sich ein Wandel von der umfassenden Veranlagungs- und Kontrollfunktion zu der eingeschränkten Kontrollfunktion im Sinne des Art.19 Abs.IV GG vollzogen. Außerdem ist zu berücksichtigen, daß die Rechtswidrigkeit eines Steuerverwaltungsaktes eine komplexe Frage ist, bei der eine Vielzahl von Lebensvorgängen und Vermögensbegriffen eine Rolle spielt.

Die Ermittlungsbefugnis des Finanzgerichts in tatsächlicher Hinsicht ist im Rahmen des Streitgegenstandes theoretisch nicht begrenzt. Das Gericht ist vor allem nicht an Beweisangebote der Beteiligten gebunden. In der Praxis wird es dem Finanzgericht jedoch nicht möglich sein, in jedem Falle alle tatsächlichen Voraussetzungen eines angefochtenen oder beantragten Steuerverwaltungsakts nachzuprüfen. Das Gericht wird im Regelfalle seine Prüfung auf diejenigen Tatsachen beschränken, die es auf Grund des Vorbringens der Beteiligten und des Inhalts der ihm vorgelegten Akten für aufklärungsbedürftig ansieht.(2)

Eine Bindungswirkung haben nur solche Urteilsgründe, die

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.53 zu § 110

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.52 zu § 110

Voraussetzung und notwendiger Bestandteil des Urteils sind. Neben dem Urteilsausspruch (Tenor), dem als einzigem Teil des Urteils rechtsetzende Bedeutung zukommt (1), weil er die eigentliche Entscheidung des Rechtsstreits enthält, nehmen an der Rechtskraft- und Bindungswirkung nur die sogenannten "tragenden" Gründe teil.(2) Nur solche Urteilsgründe haben also eine Bindungswirkung, die die Anwendung von Rechtsvorschriften auf den konkreten Sachverhalt behandeln.

Die FGO enthält zwei Bestimmungen über die Bindungswirkung des Finanzgerichtsurteils, nämlich § 100 Abs.I Satz 1 und § 110 FGO. § 110 FGO bringt eine allgemeine Regelung für die Bindungswirkung der Finanzgerichtsurteile, und zwar für alle Beteiligten. Demgegenüber behandelt § 100 Abs.I Satz 1 FGO die Bindungswirkung eines Urteils, das auf eine Anfechtungsklage ergeht, und zwar für das Finanzamt.(3)

Nach § 100 Abs.I Satz 1 FGO ist das Finanzamt an die rechtliche Auffassung gebunden, die das Finanzgericht in dem Urteil zum Ausdruck gebracht hat. An die sachverhaltsmäßige Auffassung des Finanzgerichts ist das Finanzamt jedoch nur insoweit gebunden, als nicht neu bekanntwerdende Tatsachen und Beweismittel eine andere Beurteilung rechtfertigen. Diese Regelung bezieht sich, wie schon aus ihrer Stellung hervorgeht, nur auf den Fall, daß das Gericht die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts feststellt und ihn ersatzlos aufhebt. Die Vorschrift hat sinngemäß jedoch auch dann zu gelten; wenn das Finanzgericht den angefochtenen Verwaltungsakt wegen wesentlicher Verfahrensmängel aufhebt und nicht in der Sache selbst entscheidet.(4)

Die Bindungswirkungen des finanzgerichtlichen Urteils in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht können nicht getrennt voneinander betrachtet werden. Wenn das Finanzamt durch das

1) Hartz in BB 1955 Seite 519

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.57 zu § 110

3) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.41 zu § 100 FGO (Band V)

4) Mittelbach Seite 149 f; derselbe in DStR 1966 Seite 393

Feststellen neuer Tatsachen oder Beweismittel zu einer von dem Finanzgerichtsurteil abweichenden Beurteilung des Sachverhalts gelangt, so kann damit auch die Bindung an die rechtliche Beurteilung durch das Gericht entfallen. Umgekehrt kann das Finanzamt durch die rechtliche Beurteilung von Seiten des Finanzgerichts veranlaßt werden, den Fall unter neuen rechtlichen Gesichtspunkten im Sachverhalt weiter aufzuklären.(1)

Durch § 110 FGO ist die Bindungswirkung in tatsächlicher, sachverhaltsmäßiger Hinsicht eingeschränkt. Danach ist, soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist und soweit die Bindungswirkung reicht, eine Berücksichtigung neuer Tatsachen und Beweismittel nur im Wege der Wiederaufnahme zugelassen, § 134 FGO. Genau genommen, muß man feststellen, daß sich die Bindungswirkung des Finanzgerichtsurteils nicht auf Tatsachen erstreckt, sondern auf die Feststellung, ob der Steuerverwaltungsakt rechtmäßig oder rechtswidrig ist.(2) Wenn die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bindend festgestellt ist, kann nach § 110 FGO diese Feststellung auch nicht einmal mehr auf Grund neuer Tatsachen umgestoßen werden.

Nach § 110 Abs.I Satz 1 FGO binden rechtskräftige Urteile die Beteiligten insoweit, als über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Der Umfang der Bindungswirkung wird also durch den Streitgegenstand festgelegt. Damit erhält der Begriff des Streitgegenstandes für die Bindungswirkung entscheidende Bedeutung. Der Begriff des Streitgegenstandes ist nicht einmal im ungleich älteren Zivilprozeß geklärt, geschweige denn im Verwaltungsrecht.(3) Angesichts der sonstigen Anlehnung der FGO an die VwGO wird man den von der herrschenden Meinung im allgemeinen Verwaltungsprozeßrecht vertretenen Streitgegenstandsbegriff auch für den Steuerprozeß übernehmen können. Danach ist Streitgegenstand, jedenfalls für den Bereich der Anfechtungsklage, die Rechtsbehauptung

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.75 zu § 100

2) Vogel in DStR 1966 Seite 390

3) Ziemer-Birkholz, Rdn.17 zu § 66

des Klägers, der angefochtene Verwaltungsakt sei rechtswidrig und verletze ihn in seinen Rechten.(1) Die Übernahme des Streitgegenstandsbegriffs aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht ist auch angesichts der wörtlichen Anlehnung des § 110 Abs.I Satz 1 FGO an § 121 VwGO begründet. Näher auf den Streitgegenstandsbegriff einzugehen, würde den Rahmen dieser Untersuchung überschreiten.

Abschließend ist noch festzustellen, daß die Bindungswirkung des Finanzgerichtsurteils für das Finanzamt nur dort problematisch ist, wo es um eine Abänderung zuungunsten des Steuerpflichtigen geht. Trotz eines rechtskräftigen Finanzgerichtsurteils ist das Finanzamt als Verwaltungsbehörde jederzeit befugt, zugunsten des Pflichtigen vom Urteil abzuweichen. Ihm sind hierbei Grenzen nur dahin gesetzt, daß es den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zu beachten hat. Soweit es aus Billigkeitsgründen geboten ist oder die weitere Sachbehandlung in das Ermessen des Finanzamts gestellt ist, kann das Finanzamt zugunsten des Pflichtigen vom Urteil abweichen, da das Urteil letztlich nur zum Schutze des Pflichtigen ergangen ist.(2)

IV) Die Stellung des Steuerpflichtigen im Finanzgerichtsprozeß

1) Die freiere Stellung des Steuerpflichtigen verglichen mit dem Rechtsmittelverfahren der AO a.F.

Im Rechtsmittelverfahren der AO a.F. hatte der Steuerpflichtige keine Partei- oder Beteiligtenrolle. Er war Gewaltunterworfen einer verlängerten Verwaltungsverfahren. Dies wurde am deutlichsten sichtbar in der Vorschrift des § 243 Abs.III AO a.F., wonach das Finanzgericht zu einer Verböserung berechtigt war. Die einzige Möglichkeit prozessualer Einflußnahme im Berufungsverfahren bestand für den Steuerpflichtigen

1) Vogel in DStR 1966 Seite 387

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.62 zu § 110

darin, daß er durch sein Rechtsmittel das Gerichtsverfahren in Gang setzen und unter bestimmten Voraussetzungen beenden konnte.

Man darf feststellen, daß verglichen hiermit im Finanzgerichtsprozeß der FGO der Steuerpflichtige die beherrschende Beteiligtenrolle innehat. Die Einleitung und die Beendigung des Prozesses liegen noch immer in seinen Händen. Das Gerichtsverfahren ist ein Rechtsschutzverfahren zu seinen Gunsten geworden. Das bedeutet, daß er einen ungleich größeren Einfluß auf den Prozeßablauf hat als früher. Die Stellung des Klägers ist zunächst dadurch gestärkt worden, daß die Möglichkeit der reformatio in peius (der sogenannten Verböserung) fortgefallen ist. Wie erheblich die Besserstellung des Klägers hierdurch ist, kann man erst im Zusammenhang mit der Tatsache würdigen, daß dem Finanzamt im Finanzgerichtsverfahren der FGO eine Möglichkeit zur Widerklage nicht gegeben ist. Darüberhinaus bestimmt der Kläger, wie im folgenden gezeigt werden soll, den Streitgegenstand des Finanzgerichtsprozesses. Schließlich hat sein Klagebegehren über die Bindung des Gerichts nach § 96 Abs.I Satz 2 FGO maßgebliche Bedeutung für die Tätigkeit des Finanzgerichts. Aus alledem folgt, daß es im Finanzgerichtsverfahren - anders als im früheren Berufungsverfahren - dem Gericht nicht möglich ist, eine Entscheidung außerhalb des vom Kläger festgelegten Bereichs zu fällen.(1)

2) Die Bestimmung des Streitgegenstands durch den Steuerpflichtigen

Die Tatsache, daß der Begriff des Streitgegenstands umstritten ist, ist bereits erwähnt worden. Außerdem wird das Wort "Streitgegenstand" von der FGO in mehrfachem Sinne verwandt. So bezeichnen die § 44 Abs.II, § 65 Abs.I und § 68 FGO mit "Streitgegenstand" nur den Gegenstand des Verfahrens. Sie

1) Martens in Stuw 1966 Spalte 690

bestimmen also nur, welcher Verwaltungsakt der Klage zugrunde liegt und Objekt des prozessualen Anspruchs ist.(1) Dagegen gebraucht das Gesetz den Begriff des Streitgegenstands in seinem eigentlichen Sinne in den §§ 43, 66, 67, 98 und 110 FGO als die Rechtsfolgebehauptung des Klägers, das von ihm angegriffene Verwaltungshandeln sei rechtswidrig und verletze ihn in seinen Rechten.

Die FGO überträgt dem Kläger die Bestimmung des Streitgegenstands, so wie dies auch andere Verfahrensgesetze tun, zum Beispiel die ZPO, die VwGO und das SGG. Anders als im Rechtsmittelverfahren der AO a.F. legt der Kläger durch die Erhebung der Klage den Streitgegenstand fest, § 65 FGO. Der Kläger bestimmt also von sich aus, in welchem Umfange er die gerichtliche Nachprüfung des Verwaltungshandelns wünscht, weil nach der Zielsetzung des Finanzgerichtsverfahrens der FGO das Rechtsschutzinteresse im Vordergrund steht.

Der Streitgegenstand wird festgelegt durch die Sachverhalts-schilderung von Seiten des Klägers, zu der er verpflichtet ist.(2) Der Pflichtige, dessen Klage keine Angaben bezüglich des Streitgegenstandes enthält, läuft Gefahr, daß seine Klage nach einer fruchtlosen Fristsetzung als unzulässig angesehen wird.(3)

Durch die Bestimmung des Streitgegenstandes hat der Kläger die wichtigsten Punkte des Finanzgerichtsverfahrens abgegrenzt und festgelegt: auf den Streitgegenstand sind die Wirkungen der Rechtshängigkeit begrenzt, § 66 FGO. Das heißt, daß eine neue Klage über denselben Streitgegenstand zwischen denselben Beteiligten nicht zulässig ist, daß die Zuständigkeit des angerufenen Gerichts erhalten wird, auch wenn in den zuständigkeitsbegründenden Umständen eine Änderung eintritt, sowie schließlich, daß die Verzinsungspflicht beginnt, §§ 111,

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.14 zu § 66

2) Urteil des FG Hamburg vom 31.August 1966 (I 184/66) in . EFG 1966 Seite 571

3) Urteil des FG Münster vom 22.Januar 1966 (V 609/66 L) in EFG 1966 Seite 468; FG Hamburg a.a.O.

112 FGO. Ferner ist der Streitgegenstand maßgeblich für die Frage der Klagehäufung, § 43 FGO. Der Streitgegenstand ist ausschlaggebend bei der Frage der Klageänderung, § 67 FGO, für die Höhe des Streitwerts sowie für das Problem des Teilurteils, § 98 FGO.(1) Schließlich hat er nach § 110 FGO noch Bedeutung für den Umfang der materiellen Rechtskraft, weil sich die Bindungswirkung beschränkt auf den Umfang, in dem der dem Streitgegenstand zugrundeliegende Sachverhalt Gegenstand des Urteils geworden ist.(2)

Der Umfang des Streitgegenstands steht nicht für den ganzen Verlauf des Finanzgerichtsverfahrens unabänderlich fest. So wie das beklagte Finanzamt im Laufe des Verfahrens den angefochtenen Verwaltungsakt ändern oder durch einen anderen ersetzen kann, ist es dem Kläger gestattet, seinen Klageantrag und damit den Streitgegenstand zu erweitern oder zu beschränken. Die Befugnis des Klägers, den Streitgegenstand zu beschränken, hat allerdings dort ihre Grenzen, wo einzelne Besteuerungsgrundlagen, die zur Festsetzung der Steuer geführt haben, allein noch Streitgegenstand sein würden. § 213 Abs.I AO stellt ausdrücklich fest, daß die Feststellung der einzelnen Besteuerungsgrundlagen nicht selbständig mit Rechtsbehelfen anfechtbar ist. Der Kläger kann das Gericht nicht zwingen, sich bei seiner Entscheidung auf einzelne Besteuerungsgrundlagen, z.B. die Höhe einer Absetzung für Abnutzung zu beschränken.(3)

In diesem Zusammenhang stellt ein besonderes Problem die Frage dar, ob sich aus § 68 FGO eine Bindung für den Kläger ergibt und wie weit diese geht. Der BFH hat hierzu entschieden (4), daß der Kläger, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Klageerhebung durch einen anderen Verwaltungsakt geändert oder ersetzt worden ist, diesen neuen Verwaltungsakt

1) Birkholz in DStR 1965 Seite 102

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.34 zu § 76

3) Baltzer in NJW 1966 Seite 1338

4) Urteil des BFH vom 9.November 1966 (I 238/65) in BStBl 1967 III Seite 129 (130)

mit Hilfe eines Antrags nach § 68 FGO zum Gegenstande des Verfahrens machen oder den ursprünglichen Verwaltungsakt für erledigt erklären lassen müsse. In einer weiteren Entscheidung hat der BFH ausgesprochen (1), daß sich aus § 68 FGO eine Bindung für den Kläger ergebe, das heißt, daß sich der BFH außerstande gesehen hat, über den ursprünglichen Bescheid zu entscheiden, weil ein Berichtigungsbescheid erlassen worden ist. Gegen diese Rechtsauffassung des BFH wird geltend gemacht, daß die Vorschrift des § 68 FGO den Sinn habe, die Herrschaft des Klägers über den Streitgegenstand zu unterstreichen, nicht aber seine prozessuale Stellung zu beeinträchtigen. Die Rechtsauffassung des BFH sei auch deshalb unbefriedigend, weil damit die Entscheidungsmöglichkeit der Finanzgerichte an einen formell und materiell bestandskräftigen Steuerverwaltungsakt gebunden würde.(2)

Dieser Kritik ist jedoch entgegenzuhalten, daß es nicht Aufgabe des Finanzgerichts als des einzigen Tatsachengerichts in dem Instanzenzug der Finanzgerichtsbarkeit sein kann, über einen Sachverhalt zu entscheiden, der rechtlich gar nicht mehr von Bedeutung ist. Um die Rechtswidrigkeit von Steuerverwaltungsakten abstrakt feststellen zu lassen, sind die Feststellungsklage, § 41 FGO, oder das Verfahren nach § 100 Abs.I Satz 4 FGO vorgesehen.

3) Die prozessualen Besserstellungen des Steuerpflichtigen im Vergleich zum Rechtsmittelverfahren der AO a.F.

a) Sein Recht auf Akteneinsicht

Im Berufungsverfahren der AO a.F. war das Recht des Steuerpflichtigen auf Akteneinsicht eingeschränkt. Der Pflichtige konnte Einsicht nehmen in Vorakten, Beiakten, Gutachten und

1) Beschluß des BFH vom 19.Oktober 1966 (II S 54/66) in BStBl 1966 III Seite 655

2) Niemeyer in DStR 1967 Seite 180

Auskünfte nur mit Zustimmung derjenigen Stelle, der diese Akten gehörten oder die diese Auskunft eingeholt hatte. Das Gleiche galt für die Fertigung von Abschriften aus solchen Akten oder Auskünften. In die Gerichtsakten des Finanzgerichts konnte der Berufungsführer mit Erlaubnis des Vorsitzenden Einsicht nehmen. Der Vorsitzende konnte die Einsichtnahme nur versagen, wenn dringende dienstliche Gründe vorlagen, das heißt solche Gründe, die im formellen Dienstbetrieb wurzelten. Die Einsichtnahme in die Gerichtsakten war für den Pflichtigen praktisch wertlos, da ihm der Inhalt dieser Gerichtsakten (Berufung, Stellungnahmen usw.) ohnehin bekannt war.

Schon zur Zeit der Geltung der AO a.F. wurde diese Regelung des Akteneinsichtsrechts als eine unangemessene Einschränkung der prozessualen Stellung des Steuerpflichtigen angesehen. Das zeigt auch die Übung des RFH und des BFH, den Inhalt solcher Akten, deren Einsichtnahme dem Pflichtigen von dem Finanzamt oder einer anderen Verwaltungsbehörde verweigert worden war, der Entscheidung nicht zugrunde zu legen.⁽¹⁾

Bereits bei Schaffung der VwGO erkannte man, daß man zur Regelung des Akteneinsichtsrechts auf die Vorschriften der ZPO nicht Bezug nehmen konnte. Angesichts des praktischen Unterschieds zwischen Dispositionsmaxime und Amtsmaxime reichten die einschlägigen Vorschriften der ZPO zur Regelung der Akteneinsichtsverweigerung, die im Verwaltungsgerichtsverfahren notwendig auftaucht, nicht aus. Daher wurde die Vorschrift des § 99 VwGO geschaffen, an die sich § 86 FGO, mit Ausnahme einer geringen Abweichung in Absatz I, eng anlehnt.

Nach § 86 FGO hat der Kläger ein Recht auf Einsicht in alle Akten, die dem Gericht vorliegen, ohne an eine Einwilligung von Seiten einer Verwaltungsbehörde gebunden zu sein. Das Finanzamt hat nur die Möglichkeit, im Rahmen von § 86 FGO

1) Urteil des BFH vom 16. November 1965 (I 302/61 S) in BStBl 1966 III Seite 97 (98); Lensdorf Seite 45 f

bei Vorliegen besonderer Umstände die Akteneinsicht durch Erwirken eines Gerichtsbeschlusses zu vereiteln. Angesichts der behandelten Materie und der daraus erwachsenen Verpflichtung des Finanzamts zur Wahrung des Steuergeheimnisses entstehen auf dem Gebiet der Akteneinsicht besondere Probleme. Es ist vom Finanzamt auch nicht zu verlangen, daß es seine ganze Verwaltungsarbeit dem Pflichtigen offenlegt.(1) Man wird das Finanzamt auch über das Akteneinsichtsrecht des Pflichtigen im Finanzgerichtsverfahren nicht dazu veranlassen können, beispielsweise vertrauliche Aktenvermerke dem Pflichtigen zur Kenntnis zu bringen. Daher ist nichts dagegen einzuwenden, daß das Finanzamt besondere Vorgänge entheftet, bevor es die Akten dem Gericht übersendet. Das darf sich allerdings nur auf Ausnahmen beschränken.

Im Rahmen von § 86 FGO zählt in erster Linie § 22 AO zu jenen besonderen Umständen, bei deren Vorliegen das Finanzamt mit Hilfe eines Gerichtsbeschlusses die Akteneinsicht durch den Kläger vereiteln kann. Aber auch hier muß es sich um Ausnahmen handeln, denn es darf auf diese Weise das Akteneinsichtsrecht des Pflichtigen nicht ausgehöhlt werden. Es kann dem Finanzamt nicht gestattet werden, dem Gericht eine Art von "Geheimakten" vorzulegen. Das wäre mit dem Wesen des Finanzgerichtsverfahrens als einer Rechtsschutzeinrichtung unvereinbar.

Das Recht des Steuerpflichtigen auf Akteneinsicht in der geltenden Form ist ein Ergebnis der Hinwendung des Finanzgerichtsverfahrens zu einem gerichtsförmigen Verfahren. Es bedeutet eine prozessuale Besserstellung des Steuerpflichtigen im Vergleich zum Berufungsverfahren und bewirkt auf diesem Teilgebiet des Steuerprozesses eine Gleichstellung des Staatsbürgers mit dem beklagten Finanzamt.(2)

1) Urteil des BFH vom 16. November 1965 (I 302/61 S)
in BStBl 1966 III Seite 97 (99)

2) Ziemer-Birkholz, Rdn.1 zu § 78

b) Die Aufklärungs- und Beratungspflicht des Gerichts
gegenüber dem Steuerpflichtigen

Wie die Gerichte in anderen Prozesarten hat auch das Finanzgericht gegenüber den Beteiligten eine Fürsorgepflicht und Hinweispflicht. Es ist Aufgabe des Gerichts, das wirkliche Klagebegehren zu ermitteln. Der Grundsatz, daß Klagabweisungen aus formellen Gründen tunlichst zu vermeiden sind, hat im Finanzgerichtsverfahren die gleiche Geltung wie in anderen Prozeßformen. Auch das Finanzgericht hat also eine Fürsorgepflicht den Beteiligten gegenüber dahingehend, daß es Formmängel beseitigen läßt, auf eine möglichst verständliche und lückenlose Darlegung des Sachverhalts hinwirkt, daß es unklare und unvollständige Anträge erörtern und klarstellen läßt. Notfalls kann das Gericht sogar eine Klageergänzung oder Änderung anregen. Die Verpflichtung des Gerichts gehört zum Inhalt des Prozeßrechtsverhältnisses, das zwischen dem Gericht und den Beteiligten besteht (1), und ergibt sich bereits aus dem Gesetz, § 76 Abs.II FGO.(2) Rechtssystematisch dürfte diese Pflicht zu den Verfahrensgrundsätzen zu rechnen sein.(3)

Nun wird allerdings teilweise - besonders von Seiten der beratenden Berufe - die Auffassung vertreten, es bestehe eine Pflicht für das Finanzgericht, den Steuerpflichtigen im Laufe des Steuerprozesses auf die Möglichkeit hinzuweisen, Anträge zu stellen, die für ihn günstiger sind, als die bisher von ihm gestellten.(4) Zur Begründung wird angeführt, daß das Finanzamt dem Steuerpflichtigen überlegen sei. Es habe einen geschulten Beamtenstab, in dem sich Spezialisten für jedes Gebiet des Steuerrechts befänden, auch sei es in der Würdigung des Sachverhalts angesichts seiner großen Er-

1) Ziemer-Haarmann, Rdn.2341 f

2) BVerwG, Urteil vom 10.Juni 1965 (II C 195/62) in HFR 1966 Nr.228

3) Ziemer-Haarmann, Rdn.2306

4) Conze in FR 1966 Seite 130; Mittelbach Seite 90; Prieß Seite 55; vgl. auch Schwartz in DStR 1966 Seite 398

fahrungen überlegen. Die genannte Pflicht des Finanzgerichts habe als Ausgleich für diese Schlechterstellung des Steuerpflichtigen zu dienen.

Die Fürsorge- und die Hinweispflicht des Gerichts werden sich in ihrem Umfange auch danach richten, wie rechtskundig der Steuerpflichtige ist, zum Beispiel, ob er fachkundig vertreten ist oder nicht.(1) Allgemein wird man jedoch zu dieser Fürsorge- und Hinweispflicht des Finanzgerichts sagen müssen, daß sie keinen größeren Umfang haben als in anderen Verfahrensorten. Obschon man von einem Steuerpflichtigen wird erwarten können, daß er sich in einem Steuerfalle, der nicht ganz einfach liegt, eines zur Beratung zugelassenen Fachmannes bedient (2), wird man zwar einem steuerlich unerfahrenen Pflichtigen gegenüber ein gewisses prozessuales Entgegenkommen walten lassen können. Aber eine grundsätzliche prozessuale Schlechterstellung des Steuerpflichtigen anzunehmen und daraus eine erhöhte Fürsorgepflicht und Hinweispflicht des Finanzgerichts ihm gegenüber abzuleiten, erscheint als zu weitgehend. Einer solchen Forderung wird auch von Seiten der Angehörigen der Finanzrechtsprechung entgegengetreten.(3)

Schon der Tatsachenbehauptung, daß die Finanzämter den Steuerpflichtigen und den Vertretern der beratenden Berufe vor dem Finanzgericht überlegen seien, kann nicht gefolgt werden. Daß die Finanzämter personell unterbesetzt sind, ist allgemein bekannt und bedarf keines Beweises. Daher können die Finanzämter die anfallende Massenarbeit nur erledigen, indem sie häufig bei der Bearbeitung auf Sorgfalt und Gründlichkeit verzichten. Unter anderem ist die Abwanderung vieler qualifizierter Kräfte in die Wirtschaft und auch die beratenden Berufe selbst die Ursache für diese Lage. Bei den Finanzämtern können weder Einspruchsfälle noch Klagesachen

1) BVerwG a.a.O.; Redeker-von Oertzen, Anm.16 zu § 86

2) Eisenberg in FR 1966 Seite 163; Urteil des BFH vom 20. September 1966 (VI R 201/66) in BStBl 1967 III Seite 5

3) Eisenberg a.a.O., der Senatspräsident am FG Kassel ist.

immer mit der Sorgfalt erledigt werden, die für eine sachgerechte Bearbeitung nötig wäre, so wie es sich der Gesetzgeber unter anderem in § 248 Abs.II AO vorgestellt hat. Auf der Seite des Finanzamts fehlt es der Klagesache am Charakter des "Besonderen", den sie auf Seiten des Pflichtigen und des ihn beratenden Prozeßvertreters meistens hat.

Außerdem würde eine solche erhöhte Pflicht zur Fürsorge und zu Hinweisen der Stellung des Finanzgerichts widersprechen. Als zu weitgehend dürfte bereits die Auffassung anzusehen sein, daß das Gericht im Rahmen von § 96 FGO angesichts der Tatsache, daß es über das Klagebegehren nicht hinausgehen darf, den Kläger auf die Stellung eines für ihn günstigeren Antrags hinweisen dürfe, wenn der gesetzliche Steuerbetrag geringer ist als der vom Kläger in seinem Klageantrag unter Umständen bezifferte Betrag.(1) Es kann nicht Aufgabe des Gerichts sein, materiell-rechtliche Auskünfte zu geben oder gar rechtlichen Rat zu erteilen.(2) Das Gericht ist nicht Sachwalter des Klägers. Seine Aufgabe ist es, unter Wahrung der Gleichberechtigung der Beteiligten neutral und objektiv über den Streitstoff zu urteilen. Die Aufklärungspflicht des Gerichts geht auch nicht soweit, daß sie gegen die Grundsätze der Bindung des Gerichts an das Klagebegehren und das Verböserungsverbot verstoßen würde. Das Gericht darf daher die Aufklärungspflicht nicht dahin verstehen, daß es verpflichtet sei, die Beteiligten zu veranlassen, ihre Anträge so zu stellen, daß es diejenige Steuer festsetzen kann, die es nach dem Gesetz für entstanden hält.

Es darf auch nicht übersehen werden, daß solch ein richterlicher Hinweis Gefahren in sich bergen kann. Ein von dem Vorsitzenden des Finanzgerichts gegebener Hinweis wird dann problematisch, wenn der Vorsitzende mit seiner Rechtsauffassung in der Beratung von den übrigen Gerichtsmitgliedern überstimmt wird. Dasselbe gilt für den Fall, daß das Finanz-

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.3 zu § 40 (Band V)

2) Ziemer-Haarmann, Rdn.2331

gericht mit seiner Rechtsauffassung in der Revisionsinstanz nicht besteht. Vor jedem Hinweis oder gar jedem Hinwirken auf eine Antragsänderung ist also zu prüfen, ob dem betroffenen Beteiligten daraus nicht ein ungewollter Nachteil entstehen kann, zum Beispiel in Gestalt eines Kostenrisikos.(1) Die Hinweispflicht kann sich daher nur auf solche Fälle beziehen, die eine eindeutige und klare Rechtslage betreffen. Im übrigen wird sich das Gericht auf eine bloße Erörterung von Zweifelsfragen beschränken müssen. Das Gericht hat außerdem darauf zu achten, daß es die Interessen des Prozeßgegners nicht verletzt oder daß bei diesem nicht gar der Eindruck der Befangenheit des Gerichts entsteht.

Danach wird ein unterlassener Hinweis nur dann als Verfahrensmangel gewertet werden können, wenn sich die Anregung zu einer Antragsänderung dem Gericht förmlich aufdrängen mußte. Denn auch der Untersuchungsgrundsatz enthebt die Beteiligten nicht ihrer Verpflichtung, ihre Klageziele auf dem besten Wege anzustreben, der ihnen möglich ist.(2)

Abschließend ist noch zu erwähnen, daß die allgemeinen Hinweispflichten und Belehrungspflichten nicht mit der genannten Fürsorgepflicht und Hinweispflicht des Gerichts verwechselt werden dürfen. Eine Verletzung der allgemeinen Hinweispflichten und Belehrungspflichten hat die Rechtsprechung beispielsweise in einem Falle gesehen, in dem ein Gericht in seinem Urteil von seiner Rechtsauffassung abgewichen ist, die es im Laufe des Rechtsstreits deutlich und für die Beteiligten erkennbar zum Ausdruck gebracht hatte, ohne später die Absicht zur Änderung der Rechtsauffassung den Beteiligten kenntlich gemacht zu haben.(3) Daraus darf allerdings nicht gefolgert werden, daß dem Gericht die Verpflichtung obläge, seine Rechtsauffassung, die es seinem Ur-

1) Urteil des BVerwG in HFR 1966 Nr. 228; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.23 zu § 76 FGO (Band V)

2) BVerwG a.a.O.; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.25 zu § 76 FGO (Band V)

3) Urteil des BFH vom 20. Juni 1967 (II 73/63) in BSTBl 1967 III Seite 794 (795 f)

teil zugrunde legen will, den Beteiligten im Laufe des Rechtsstreits anzudeuten.(1)

C) Das Recht des Pflichtigen auf Zwangsvollstreckung gegenüber dem Finanzamt

Die §§ 150 ff FGO enthalten Vorschriften über die Vollstreckung gegen die öffentliche Hand. Während die Finanzämter nach wie vor nach der AO und den Nebengesetzen gegen den Steuerpflichtigen vollstrecken können, § 150 FGO, stellen die folgenden Vorschriften der FGO eine beachtenswerte Neuerung gegenüber dem Rechtszustand der AO a.F. dar. Die Möglichkeit zur zwangsweisen Durchsetzung von Gerichtsentscheidungen gegen die öffentliche Hand war im Finanzgerichtsverfahren bis zur Geltung der FGO nicht gegeben.

Die geltende Regelung wird kritisiert und ihre Notwendigkeit infrage gestellt. Die genannten Vorschriften werden als perfektionistisch und überflüssig angesehen. Vorschriften dieser Art, so begründet man diesen Standpunkt, seien im Bereiche der Finanzverwaltung bislang weder benötigt noch vermißt worden. Es sei für die Finanzbehörden stets selbstverständlich gewesen, den rechtsverbindlichen Entscheidungen der Finanzgerichte zu entsprechen.(2)

Demgegenüber wird man feststellen müssen, daß erst die Schaffung solcher Vorschriften über die Vollstreckung gegen die öffentliche Hand den Rechtsschutz vollständig werden läßt. Rechtliche Bedenken, eine Vollstreckung von Gerichtsentscheidungen gegen einen "Hoheitsträger" zu ermöglichen, bestehen nicht.(3) Es ist durchaus möglich, sogar wahrscheinlich, daß die Finanzgerichte kaum jemals als Vollstreckungsgerichte bei der Durchsetzung rechtskräftiger Gerichtsentscheidungen in Anspruch genommen werden. Aber erst die ge-

1) BFH a.a.O.; Urteil des BVerfG vom 6. Juni 1967 (2 BvR 244/67) in DStZ (A) 1968 S.56

2) Tipke in FR 1965 Seite 388

3) Eyermann-Fröhler, Rdn.1 f zu § 170

gesetzliche Möglichkeit zu einer zwangsweisen Durchsetzung bedeutet für den Pflichtigen eine vollständige Rechtsschutzgarantie. Die Schaffung dieser Vorschriften ist auch unter dem Gesichtspunkt der verfassungsmäßigen Trennung der Staatsgewalten zu sehen.(1)

4) Das Risiko des Steuerpflichtigen im Finanzgerichtsprozeß

Über das Risiko hinaus, das der Steuerpflichtige wie der Kläger eines jeden Rechtsstreits irgendeiner Prozeßart auf sich nimmt, trägt der Kläger des Finanzgerichtsverfahrens in sogenannten Grundsatzprozessen ein größeres Risiko, das ihn gegenüber dem Finanzamt benachteiligt.

Die Finanzverwaltung kann - und dies geschieht in der Praxis auch von Zeit zu Zeit - im Wege des ministeriellen Erlasses die Auswirkung einer höchstrichterlichen Rechtsprechung verhindern, indem die Nichtanwendung eines bestimmten Urteils (im Regelfalle des BFH's) angeordnet wird. Solche Erlasse ergehen, um die Änderung einer bestimmten Rechtsprechung zu veranlassen. Der Steuerpflichtige hat keine Möglichkeit vor auszusehen, ob die ihm günstige Rechtsprechung Bestand haben wird oder ob die Rechtsprechung zu seinen Ungunsten geändert werden wird. Der Steuerpflichtige kann entweder auf die Auswirkungen einer ihm günstigen Rechtsprechung verzichten und kampflos das Feld räumen, oder er muß zur Wahrung seiner Rechte einen Rechtsstreit führen, den er nicht gewollt hat. Das Finanzamt, das von der Tragung der Gerichtskosten befreit ist, braucht bei seinem Versuch, die Beständigkeit einer Rechtsprechung zu prüfen, als eigenes Risiko nur die Erstattung von Gebühren und Auslagen an den Prozeßvertreter des Pflichtigen zu berücksichtigen. In gewissem Umfange stellt zwar die Tatsache, daß der Pflichtige als Obsiegender dem Finanzamt keine Auslagen zu ersetzen braucht, einen ge-

1) Ziemer-Birkholz, Rdn.2 zu § 151

ringen Ausgleich dar. Für den Steuerpflichtigen des konkreten Rechtsstreits bleibt jedoch die Frage, warum das Finanzamt ihn dazu zwingen kann, die Anwendung einer höchstrichterlichen Rechtsauffassung in einem Prozeß durchzusetzen. Zu erörtern, inwieweit die Verwaltung berechtigt ist, an der Rechtsfortbildung mitzuwirken, würde über den Rahmen dieser Untersuchung hinausgehen. In der Literatur wird angeregt, dem Pflichtigen, der in einem solchen Grundsatzprozeß unterlegen ist, zum Ausgleich für das besondere Risiko wenigstens Kostenerlaß zugute kommen zu lassen.(1) Die gesetzliche Kostenregelung sieht dies nicht vor. In der FGO ist keine Vorschrift enthalten, die § 319 AO a.F. entspricht. § 253 AO (n.F.) sieht nur einen Kostenerlaß unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen des außergerichtlichen Vorverfahrens vor. Da aber der größte Teil der Kostenlast im Gerichtsverfahren selbst anfällt, kommt § 253 AO keine große Bedeutung zu. Eine entsprechende Anwendung von § 253 AO auf das FGO-Verfahren in Fällen der vorliegenden Art verbietet sich aus dem Gedanken heraus, daß das Gesetz mit seinen klaren und ins Einzelne gehenden Kostenvorschriften eine solche Kostenregelung offenbar nicht will.

Zu dem Risiko des Steuerpflichtigen im Finanzgerichtsprozeß gehört auch die Frage der Verzinsungspflicht. Die §§ 111, 112 FGO regeln die gegenseitige Verzinsungspflicht für den Steuerpflichtigen und das Finanzamt. Nach § 111 FGO besteht für das Finanzamt eine Pflicht zur Verzinsung der Abgabenschuld, wenn diese vom Gericht rechtskräftig herabgesetzt wird, in Höhe des herabgesetzten Betrages. Entsprechend hat der Pflichtige im Falle der Aussetzung der Vollziehung nach § 112 FGO den ausgesetzten Betrag zu verzinsen, soweit er in der Hauptsache rechtskräftig unterlegen ist.(2) Die Verzinsungspflicht tritt kraft Gesetzes ein.

1) Oswald in StuW 1966 Spalte 512

2) Hartz in DB 1966 Seite 1067

Sinn der Verzinsungsvorschriften ist es, einen Interessenausgleich zu schaffen zwischen den Interessen des Klägers und den Notwendigkeiten des öffentlichen Haushalts. Im Verfahren der Vollziehungsaussetzung gehen also sowohl das Finanzamt mit der Ablehnung des Aussetzungsantrages bzw. mit der Tatsache, daß nicht von Amts wegen die Vollziehung ausgesetzt wird, als auch der Pflichtige mit der Erwirkung der Vollziehungsaussetzung das Risiko der Verzinsungspflicht ein. Aus Gründen der Liquidität wird aber dieses Risiko für den Steuerpflichtigen nur in wenigen Fällen Bedeutung haben, vor allem in solchen, bei denen es sich um einen wirtschaftlich und kapitalmäßig schwachen Steuerpflichtigen handelt. Meist wird das Interesse des Steuerpflichtigen an der eigenen augenblicklichen Nutzung des streitigen Abgabebetrages größer sein als die Bedeutung des zu entrichtenden Zinsbetrages. Auf Seiten des Finanzamts dürfte die Verzinsungspflicht nur geringe Bedeutung haben.(1)

V) Rechtsstaatlichkeit der FGO, insbesondere in Bezug auf die Gleichwertigkeit von Pflichtigem und Finanzamt

Bei Schaffung der FGO ergab sich die schwierige Aufgabe, daß der Staat einen Rechtsschutz gegen sich selbst zu organisieren hatte auf einem Gebiet, das für sein eigenes Bestehen große Bedeutung hat.(2) In dieser Schwierigkeit dürfte einer der Gründe zu sehen sein, deretwegen auf dem Gebiet des Steuerverfahrensrechts ein gerichtliches Rechtsschutzverfahren gegenüber der Verwaltung so lange hat auf sich warten lassen.(3) In dieser Lage wiegt aber auch die Frage nach der Rechtsstaatlichkeit der FGO schwerer als bei anderen Prozeßgesetzen. Es ist für das Funktionieren einer Staatsverwaltung ohne Belang, in welcher Weise die Rechtsbeziehungen der

1) Mittelbach Seite 78; Ziemer-Birkholz, Rdn.4 f zu § 69

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.7 zu § 1 FGO (Band V)

3) Fehse Seite 3

einzelnen Bürger untereinander gerichtlich geklärt werden. Mehr Bedeutung hat schon die Frage, wie im Rahmen des allgemeinen Verwaltungsprozeßrechts das Handeln der Staatsverwaltung gegenüber dem Bürger auf seine Rechtmäßigkeit geprüft werden soll. Das Steuerprozeßrecht schließlich ist für den Staat von äußerster Wichtigkeit: mit dem Steueraufkommen ist das Bestehen des Staates unlösbar verbunden, das Steueraufkommen ermöglicht erst das Bestehen des Staates. In einem modernen Staat freiheitlich-demokratischer Prägung stammen die zur Erfüllung der Aufgaben, vor allem hinsichtlich der Vielzahl sozialer Verpflichtungen, notwendigen Geldmittel im wesentlichen aus Steuern.⁽¹⁾ Zum Beispiel betrugen nach Angaben des Bundesfinanzministeriums zum Bundeshaushalt für das Jahr 1966 (Haushaltsplan) die Einnahmen des Bundes aus Steuern und Zöllen (ohne Lastenausgleichsabgaben) allein 92,3%.

Zur Sicherung seines Bestehens muß der Staat notwendigerweise das Bestreben haben, die Steuerquellen so weit wie möglich auszuschöpfen. Die Komplexität des Wirtschaftslebens zwingt dazu, im Rahmen der Steuergesetzgebung möglichst differenzierte Steuergesetze zu schaffen, um dadurch möglichst jeden Sachverhalt zu erfassen, der steuerlich von Bedeutung ist. Darüber hinaus ist es nötig, der Finanzverwaltung möglichst wirksame Verfahrensvorschriften zu geben, um hierdurch einen möglichst vollständigen Eingang der Steuern zu sichern. Unter diesem Gesichtspunkt sind die Offenbarungspflichten des Steuerpflichtigen und die Überwachungsrechte des Finanzamts zu sehen. Je größer die Steueraufsichtsbefugnisse des Staates werden, um so weniger Umfang kann die private Rechtssphäre des Pflichtigen haben. Wird den unabhängigen Gerichten eine zu weit gehende Kontrollmöglichkeit gegen die Überwachungsrechte des Finanzamts eingeräumt, so kann daraus eine Gefährdung des Steueraufkommens erwachsen. Das kann eine Gefährdung des Haushaltsplanes und

1) Becker-Riewald-Koch, Anm.1 zu § 1; Spangemacher, AO, Rdn.1

damit des Bestehens des Staates selbst bedeuten.

Angesichts der lebensnotwendigen Interessen des Staates an der Steuer auf der einen und der Tatsache, daß der Bürger bei der Steuer für sein Geld keine unmittelbare Gegenleistung vom Staate erhält, auf der anderen Seite, treffen hier die Interessen des Staates und der Bürger härter aufeinander als sonst irgendwo.(1) Je größer die Ansprüche des Staates gegenüber dem Bürger werden, desto größer wird entsprechend auch das Rechtsschutzbedürfnis für den in Anspruch genommenen Bürger.(2) Gerade auf dem Gebiete der FGO, wo Staatshoheit und Rechtssphäre des Einzelnen sich so hart gegenüberstehen, wirken sich die jeweiligen Staatsauffassungen besonders deutlich aus.(3) So gesehen ist die FGO ein Prüfstein für die Frage, ob der Staat trotz seiner lebenswichtigen Interessen, die hier berührt werden, tatsächlich eine grundlegende Trennung der Staatsgewalten, hier der Rechtsprechung und der vollziehenden Gewalt, verwirklicht, er also die richterliche Gewalt mit Kontrollmöglichkeiten über die Verwaltung ausrustet. Mehr als alle anderen Gerichtsordnungen ist die FGO ein zuverlässiger Gradmesser dafür, ob in dem Staat die Idee der Rechtsstaatlichkeit verwirklicht worden ist.(4)

Große Bedenken in rechtsstaatlicher Hinsicht werden immer wieder gegen die Finanzgerichtsbarkeit daraus hergeleitet, daß die Finanzgerichte der Dienstaufsicht des Landesfinanzministers unterstellt sind. Nach § 4 des Gesetzes zur Ausführung der FGO im Lande Nordrhein-Westfalen vom 1. Februar 1966 (5) ist oberste Dienstaufsichtsbehörde für die Finanz-

1) Weiße, Seite 38

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.3 der Einleitung zur FGO (Band V)

3) Weiße, Seite 8

4) Haver in BB 1966 Seite 1

5) GVBl 1966 Seite 23. In den Ländern Berlin, Hamburg, Niedersachsen und Schleswig-Holstein übt der Justizminister bzw. Justizsenator die oberste Dienstaufsicht über die Finanzgerichte aus, in Rheinland-Pfalz der Ministerpräsident, in den übrigen Ländern der Finanzminister, vgl. Ziemer-Haarmann, Rdn 1457

gerichte der Finanzminister. Gegen diese Regelung wird vorgebracht, daß der Landesgesetzgeber dem Auftrage zur Schaffung unabhängiger Finanzgerichte, den ihm der Bundesgesetzgeber in Ausführung von Art. 108 Abs. V GG durch die §§ 1 bis 3 FGO gegeben habe, nicht nachgekommen sei, weil die genannte Regelung aus rechtsstaatlichen Grundsätzen verfassungswidrig sei. (1) Diese Ansicht wird damit begründet, daß die zum Schutze des Steuerpflichtigen eingerichtete Gerichtskontrolle nicht mit der größtmöglichen Unabhängigkeit versehen worden sei: unter "Unabhängigkeit des Richters" sei auch der Schutz vor einer mittelbaren Beeinflussung zu verstehen, und zwar sei hierunter mehr zu verstehen als die Unabhängigkeit von Weisungen, denn zur richterlichen Freiheit gehöre auch eine "psychologische" Freiheit. (2) Demgegenüber würden die Vorschriften zur Regelung der Steuerpflicht von der dem Pflichtigen gegenüberstehenden "übermäßigen" Finanzverwaltung bis zum letzten ausgeschöpft. Der Finanzminister habe größeres Interesse an einer schlagkräftigen Finanzverwaltung als an einer guten Finanzgerichtsbarkeit, die von Seiten der Finanzverwaltung ohnehin nur als Hemmschuh empfunden werde. (3)

Daß die Finanzverwaltung nicht "übermäßig" ist, wurde bereits erwähnt. Rechtsstaatliche Bedenken erscheinen auch nicht deswegen gerechtfertigt, weil der Finanzminister die oberste Dienstaufsicht sowohl über die Finanzgerichte als auch über die Finanzverwaltung ausübt. Es erscheint nicht notwendig, für die Unabhängigkeit der Finanzgerichtsbarkeit diese aus der Ressortzugehörigkeit zum Finanzministerium zu lösen. Der Richter wird durch die Dienstaufsicht nicht in seiner rechtssprechenden Tätigkeit überwacht, sondern nur in seiner außer-richterlichen Tätigkeit und in den ihm übertragenen Geschäften der Gerichtsverwaltung, § 4 Abs. II Nr. 1 DRiG. (4)

1) Haver in BB 1966 Seite 3

2) Beschluß des BFH vom 21. Juli 1967 (III B 37/67) in BStBl 1968 II Seite 12 (13)

3) FG Kassel, Urteil vom 2. Mai 1966 (I 710/65) in EFG 1966 Seite 280

4) Urteil des BFH vom 23. Februar 1968 (VI 325/65) in DB 1968 Seite 557

Angesichts der Ministerverantwortlichkeit in einer parlamentarischen Demokratie ist eine vollständige Autonomie der Finanzgerichte in personeller, disziplinarischer und finanzieller Hinsicht nicht notwendig. Eine dienstrechtliche Unterstellung der Finanzgerichtsbarkeit unter den Ministerpräsidenten oder einen anderen Minister als den Finanzminister würde auch nichts anderes bedeuten als eine Kontrolle der Finanzgerichtsbarkeit durch die Exekutivgewalt.(1)

Wenn es in Art.96 Abs.II GG heißt: "die für das jeweilige Sachgebiet zuständigen Minister", so geht danach auch der Grundgesetzgeber davon aus, daß die Gerichte dem Geschäftsbereich des jeweiligen Fachministers angehören. Entsprechend gehört nach § 3 des Richterwahlgesetzes der Fachminister auch dem Richterwahlausschuß für die Wahl der oberen Bundesgerichte an.(2) Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Trennung der Staatsgewalten ist darin nicht zu erblicken, denn zur Einhaltung dieses Grundsatzes ist eine völlige und scharfe Trennung zwischen den Staatsgewalten hinsichtlich ihrer Aufgabenbereiche nicht erforderlich. Der Grundsatz der Trennung der Staatsgewalten ist dann verwirklicht, wenn der "Kernbereich" der einzelnen Staatsgewalt unberührt bleibt. Dieser Kernbereich der rechtsprechenden Gewalt ist auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit nicht angetastet dadurch, daß der Finanzminister als Fachminister die oberste Dienstaufsicht über die Finanzgerichte ausübt.(3) Es liegt hier einer der Fälle vor, in denen das Grundgesetz durch eine Gewaltenverschränkung zu verhindern sucht, daß die Staatsgewalten auseinanderstreben. Eine sinnvolle Alternative zu der im Lande Nordrhein-Westfalen geltenden Ressortzugehörigkeit der Finanzgerichte zum Finanzministerium wäre allein die Schaffung

-
- 1) Urteil des FG Kassel a.a.O. Seite 282 f; Urteil des FG München vom 21.Juni 1966 (IV 8/63) in EFG 1966 Seite 578 (580); im Ergebnis gleichlautend: Beschluß des BFH vom 20.September 1966 (VI B 8/66) in BStBl 1966 III Seite 652
 - 2) FG Kassel a.a.O.; Ziemer-Birkholz, Rdn.16 und 18 zu § 1
 - 3) Urteil des BFH vom 23.Februar 1968 (VI 325/65) in DB 1968 Seite 557 (558)

eines von der Exekutivgewalt unabhängigen Rechtspflegeorgans. Eine Herauslösung der Finanzgerichte aus jeder Ressortzugehörigkeit, wie dies bei dem Bundesverfassungsgericht und den Rechnungshöfen der Fall ist, würde jedoch dem Grundsatz der Volkssouveränität widersprechen (1): die Tatsache, daß alle Staatsgewalt vom Volke ausgeht, Art.20 Abs.II Satz 1 GG, schließt auch das Recht des Volkes in sich, selbst die Rechtsprechung zu kontrollieren, jedenfalls soweit die Organisation der Gerichtsbarkeit angesprochen ist.(2) Die Unabhängigkeit des Finanzrichters ist gewährleistet durch die organisatorische Trennung der Finanzgerichte von der Verwaltung, durch eine besonders geregelte Geschäftsverteilung, durch die persönliche Unabhängigkeit des Richters und die Unabhängigkeit in seinem Amtsbereich.(3) Außerdem wird die unmittelbare Dienstaufsicht über die Finanzgerichte vom Finanzgerichtspräsidenten ausgeübt, § 31 FGO. Das Organisationsrecht der Finanzgerichte beruht auf § 3 FGO, also auf Gesetz und nicht auf Verwaltungsmaßnahmen. Schließlich stehen die Finanzrichter wie alle anderen Richter in einem Dienstverhältnis zum Staat, nicht aber zum Finanzminister.(4)

Die Rechtsprechung hat es bislang auch abgelehnt, aus der Ressortzugehörigkeit der Finanzgerichte zum Finanzministerium rechtliche Schlußfolgerungen zu ziehen, zum Beispiel eine richterliche Befangenheit anzunehmen o.ä.

Von größerer Bedeutung erscheint dagegen die Tatsache, daß die Richter der Finanzgerichte laufbahnmäßig aus der Finanzverwaltung stammen. Damit ist die Gefahr gegeben, daß die Richter, die zum Teil viele Jahre lang als Beamte in der Finanzverwaltung gearbeitet haben, auch nach dem Wechsel zum Finanzgericht die anstehenden Steuerfragen aus dem Gesichtswinkel des Fiskus sehen. Für dieses Problem scheint es aller-

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.11 zu § 1 FGO (Band V)

2) Urteil des BFH vom 23.Februar 1968 a.a.O. Seite 558

3) Ziemer-Haarmann, Rdn.1453

4) FG München a.a.O.

dings aus praktischen Gründen keine Lösung zu geben. Es gibt keine Möglichkeit, die Stellen der Finanzrichter anders als mit Verwaltungsbeamten der höheren Finanzlaufbahn zu besetzen. Vor allem erscheint es ausgeschlossen, die Finanzgerichtsbarkeit einer anderen Gerichtsbarkeit anzugliedern. Das Steuerrecht ist eine umfangreiche Sonderrechtsmaterie, für die eine besondere Ausbildung erforderlich ist. Im Gegensatz zu anderen Rechtsgebieten genügt hier keine Einarbeitungszeit.

Im Rechtsmittelverfahren der AO a.F. hat es eine Gleichwertigkeit von Berufungsführer und Finanzamt nicht geben können. Die Zielsetzung des Berufungsverfahrens hat dies nicht gestattet: das Berufungsverfahren hatte zum Inhalt, eine möglichst zutreffende und gesetzmäßige Besteuerung des Pflichtigen herbeizuführen. Hierbei übernahm das Finanzgericht die Rolle des Finanzamts. Die Tatsache, daß der Steuerpflichtige keinem unbeteiligten Dritten gegenüberstand, wenn er vor Gericht ging, sondern einem Spruchkörper, der teilweise Verwaltungsaufgaben wahrnahm, das heißt die Interessen des Staates als des Steuergläubigers vertrat, ließ eine prozessuale Gleichwertigkeit von Pflichtigem und Finanzamt nicht zu. Dabei wurde allerdings zu dieser Zeit des Berufungsverfahrens von Rechtsprechung und Literatur die Gleichwertigkeit, die "Parität" von Berufungsführer und Finanzamt (1), als erstrebenswert angesehen.(2)

Ziel des Finanzgerichtsverfahrens nach der FGO ist es, dem Steuerpflichtigen Rechtsschutz zu gewähren. Darum mußte es ein Anliegen der FGO sein, die prozessuale Lage des Steuerpflichtigen zu verbessern.(3) Die FGO hat alle jene Regelungen, die im Berufungsverfahren der AO a.F. einer Gleichstellung von Berufungsführer und Finanzamt entgegenstanden, nicht

1) Ehlers in FR 1962 Seite 149

2) Urteil des BFH vom 10. November 1961 (IV 169/58 S) in BStBl 1962 III Seite 109

3) Conze in FR 1966 Seite 130, Wartner in FR 1966 Seite 302

übernommen.(1) Betrachtet man die prozessualen Veränderungen, die die FGO gegenüber dem Rechtszustand nach der AO a.F. gebracht hat, so ist als Bedeutsamstes der Wegfall der Verböserung zu nennen, § 243 Abs.III AO a.F.(2) Im Zusammenhang hiermit ist zu berücksichtigen, daß es im Finanzgerichtsverfahren keine Widerklagemöglichkeit für das Finanzamt gibt. Im Finanzgerichtsverfahren kann danach höchstens die gesetzmäßige Steuer gegen den Kläger festgesetzt werden. Da jedoch das Veranlagungsverfahren im Regelfalle nicht gründlich genug durchgeführt werden kann, der Pflichtige im Finanzgerichtsverfahren also sein Augenmerk darauf richten kann, die zu seinen Ungunsten begangenen Fehler berichtigen zu lassen, ohne Gefahr zu laufen, daß sich nach dem Verböserungsverbot seine Stellung durch das Gerichtsverfahren verschlechtert(3), wird man zu dem Schluß kommen müssen, daß der Kläger chancenmäßig im Vorteil ist.

Dem Steuerpflichtigen wird in größerem Umfange als im Berufungsverfahren rechtliches Gehör gewährt.(4) Ihm steht im FGO-Verfahren ein echtes, uneingeschränktes Akteneinsichtsrecht zu, § 78 FGO. Der Kläger hat kostnmäßig einen - wenn auch geringen - Vorteil gegenüber dem Finanzamt dadurch, daß er diesem Auslagen nicht zu erstatten braucht, § 139 Abs.II FGO. Ein letzter Gesichtspunkt, dem zumindest theoretisch Bedeutung zukommt, ist das Recht des Pflichtigen, gerichtliche Entscheidungen zwangsweise gegenüber dem Finanzamt durchsetzen zu können, §§ 151 ff FGO.

Betrachtet man die prozessuale Lage im Finanzgerichtsverfahren von Seiten des Beklagten, so muß man feststellen, daß besonders der Wegfall der Verböserung seine Stellung geschwächt hat. Die Möglichkeit des Finanzgerichts zu saldieren gleicht dies nur teilweise wieder aus. Das Fehlen einer auf-

1) Eisenberg in FR 1966 Seite 163

2) Haueisen in NJW 1966 Seite 84

3) Eisenberg a.a.O.

4) Barske-Woerner Seite 24

schiebenden Wirkung der Klage bedeutet prozessual keinen Vorteil für das Finanzamt. Die Tatsache, daß das Finanzamt nicht mit einer Kostentragungspflicht belastet ist, bedeutet mehr eine theoretische als eine praktische Besserstellung. Prozessuale Vorteile für den Beklagten sind zu sehen in der Beitrittsmöglichkeit für die vorgesetzte Behörde (1) und in der Tatsache, daß der Kläger in Grundsatzprozessen durch ein erhöhtes Risiko belastet wird. Beide Male handelt es sich jedoch um Lagen, die nur selten eintreten, so daß auch diese Besserstellung des Beklagten kaum von Bedeutung ist.

Die FGO hat ihr Ziel, eine Rechtsschutzeinrichtung für den Pflichtigen darzustellen, erreicht. Sie hat die Stellung des Steuerpflichtigen prozessual verbessert und das Finanzamt mit dem Pflichtigen als Prozeßsubjekt gleichgeordnet.(2) Während das Finanzamt außerhalb des Gerichtsverfahrens dem Pflichtigen als Staatsverwaltung hoheitlich handelnd gegenübertritt, endet im Rahmen des Gerichtsverfahrens vor dem Finanzgericht jedes Überordnungs- und Unterordnungsverhältnis. Die FGO nimmt im Rahmen des Finanzgerichtsprozesses dem Finanzamt die Stellung einer hoheitlich handelnden, "mit Staatsmacht begabten Einrichtung", sie beseitigt die "Selbstherrlichkeit" der vollziehenden Gewalt gegenüber dem Bürger.(3) Prozessual führt die FGO eine Gleichwertigkeit zwischen Pflichtigem und Finanzamt herbei (4), wobei man sogar wird sagen dürfen, daß die FGO in gewissem Umfange den Rechtsschutzgedanken überbetont und dem Finanzamt ein größeres Risiko aufbürdet als dem Steuerpflichtigen.(5)

1) Naumann in DVBl 1966 Seite 3

2) Meßmer in DStR 1968 Seite 105

3) Leibholz-Rinck, Anm.6 zu Art.19

4) Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.2 zu § 57 FGO (Band V); Rümelin in ZfZ 1965 Seite 326; Beschluß des BFH vom 27. Januar 1967 (VI R 250/66) in BStBl 1967 III Seite 291 (292); Urteil vom 23. August 1967 (I R 55/67) in BStBl 1967 III Seite 785

5) Berger in DStR 1966 Seite 3

Diese Feststellung wird man trotz der Tatsache treffen dürfen, daß in jedem Verwaltungsgerichtsverfahren die Behörde als Angegriffener ihr Verwaltungshandeln im Regelfalle nur zu verteidigen hat, weshalb es schon nach dem Wesen des Verwaltungsgerichtsverfahrens nicht möglich ist, Kläger und Behörde mit völlig übereinstimmenden prozessualen Rechten auszustatten wie etwa die Parteien eines Zivilprozesses. Im Ergebnis wird man gut daran tun, die von der FGO getroffenen Regelungen als die bestmögliche Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichwertigkeit anzusehen und weder nach der einen noch nach der anderen Seite die prozessuale Lage der Beteiligten durch Gesetzesauslegung zu ändern versuchen.(1)

1) Eisenberg in FR 1966 Seite 163

L e b e n s l a u f

Am 17. Mai 1935 wurde ich in Gleiwitz in Oberschlesien geboren. Meine Eltern sind Hedwig Müller, geborene Koj, und Herbert Müller, von Beruf Verwaltungsangestellter. Ich bin deutscher Staatsangehöriger. Meine Schulausbildung beendete ich durch Ablegung der Reifeprüfung auf dem mathematisch-naturwissenschaftlichen Zweig des Ravensberger Gymnasiums in Herford am 16. Februar 1956. Vom Sommersemester 1956 bis einschließlich Sommersemester 1959 studierte ich sieben Semester lang Rechtswissenschaft an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster. Am 9. April bestand ich vor dem Justizprüfungsamt bei dem Oberlandesgericht Hamm die erste, am 7. August 1964 vor dem Landesjustizprüfungsamt des Landes Nordrhein-Westfalen in Düsseldorf die zweite juristische Staatsprüfung. Ich bin gegenwärtig als Regierungsrat bei der Oberfinanzdirektion Münster tätig.

